



**A IMPLEMENTAÇÃO DE UM SISTEMA DE CONTABILIDADE  
ANALITICA NUMA UNIDADE DE SAÚDE  
ESTUDO DE CASO**

Leandro Manuel Ferreira Oliveira

Dissertação de Mestrado em Gestão e Economia de Serviços de Saúde

Orientada por

Professor Doutor Rui Couto Viana

2013

## **Nota Biográfica**

Leandro Manuel Ferreira de Oliveira, nasceu na freguesia de Massarelos, concelho do Porto, em 4 de Novembro de 1975. Desenvolveu o seu percurso pré universitário na Escola Secundária Carolina Michaelis no curso técnico-profissional de Assistente de Gestão que veio a concluir com estágio profissional e imediato ingresso no mercado de trabalho numa empresa grossista de material elétrico, onde aliás o estágio havia sido realizado, a desempenhar funções de técnico de contabilidade.

Acumulando com a vida profissional, em 1996 ingressa no Instituto Superior Politécnico de Gaya, no curso de Contabilidade e Gestão.

Em 2004 assume o cargo de chefe de serviços administrativos numa unidade hospitalar privada sem fins lucrativos. As responsabilidades que o novo cargo acarretavam vieram impor um alargamento de conhecimentos.

Em 2010 integra a turma de Pós-Graduação em Gestão e Direção de Serviços de Saúde da Escola de Gestão do Porto (EGP).

Com o objetivo de adquirir ainda mais competências neste âmbito, no ano lectivo 2011/2012 é admitido no Mestrado em Gestão e Economia de Serviços de Saúde da Faculdade de Economia da Universidade do Porto, frequentando a componente escolar e iniciando de seguida a elaboração da presente dissertação.

## **Agradecimentos**

Em primeiro lugar, agradeço ao meu orientador, o Professor Doutor. Rui Couto Viana, pelo apoio, orientação, disponibilidade e sugestões necessárias para o sucesso deste projeto.

Também pelos conhecimentos e inspiração que me transmitiu nos últimos anos enquanto professor, fico-lhe eternamente grato.

Não posso deixar de agradecer a todos os outros professores, que se empenharam no meu progresso académico e saudar todos os colegas da turma com quem passei momentos de partilha, de estudo e de lazer.

Aos meus pais, Agostinho e Rosa (falecida em Abril/2013), a quem muito devo em lições de vida, além da própria vida gerada. Ao Luís a quem também estendo a minha gratidão pelo respeito e mútua admiração nestes anos de convívio familiar.

Não podia deixar de referir a minha namorada Marta, à qual agradeço toda a sua ajuda, apoio incondicional e incentivo, principalmente nos momentos de desânimo ao longo deste ano.

***(In Memoriam)***

À minha Mãe Rosa Maria, a justa e merecida homenagem.

Durante os meses de Março e Abril deste ano, esta mulher fantástica, de uma energia inesgotável, enfrentou um inimigo cruel: o cancro, localizado no fígado e no esófago.

Tinha como lema de vida lutar e se tropeçar nunca cair, a cair que fosse apenas uma única vez, e a derradeira.

Deixa-me um exemplo de luta e entrega aos desafios, de uma vida dedicada à família e aos amigos. Infelizmente não lhe poderei mostrar o título de Mestre que ela me ajudou e incentivou a conquistar.

Uma mulher vinda de uma pequena aldeia dos arredores de Penafiel com uma inteligência acima do normal, desperdiçada pelas dificuldades económicas que a impossibilitaram de prosseguir os estudos para além da 4ª classe que terminou com nota de excelente e registo de louvor. Que o seu único filho não tivesse o mesmo infortúnio, era o seu desejo.

Líder e de coração enorme, ajudou todos quantos dela se aproximaram.

Quis ser depositada nas águas entre o rio o mar, de quem era amante confessa, um local fonte de vida, de águas ora calmas ora reboiças, onde para uns é local de lazer para outros a faina. A eterna luta e o merecido descanso. Assim é ela.

À minha Mãe, portanto, dedico, *(in memoriam)*, esta dissertação, por tudo o que ela fez e pelo que representa na minha vida.

As saudades ficarão, eternamente...

## **Resumo**

Atualmente, a CA (Contabilidade Analítica) é referida como uma ferramenta de gestão no apoio à tomada de decisão. Este tipo de contabilidade prevê uma série de diferentes métodos de custeio e objetivos a atingir de acordo com o setor económico e com as necessidades de informação que se pretendem ver satisfeitas.

Neste contexto levou-se a cabo a implementação do Plano de Contabilidade Analítica dos Hospitais – 3ª edição, (PCAH – 3.ª Ed.), de forma a concluir da própria implementabilidade e das facilidades e dificuldades encontradas durante tal processo, numa unidade hospitalar privada do setor não lucrativo.

A fórmula de cálculo do custeio tem vindo a ser refinada, levando a novas questões acerca do “melhor” método para esse cálculo.

Neste trabalho foi utilizado o método proposto pelo PCAH – 3ª Ed., o das secções homogéneas com distribuição recíproca, desenvolvido e apresentado como estudo de caso.

Este estudo não se destinou a apurar custos, destinou-se a concluir da possibilidade de aplicação do PCAH – 3ª Ed. a uma unidade hospitalar privada do setor não lucrativo.

De acordo com os trabalhos desenvolvidos, concluiu-se que o PCAH – 3ª Ed. foi implementável e ajustável à unidade hospitalar, no entanto não deu todas as respostas necessárias à tomada de decisão dos diferentes destinatários da informação.

A ACSS (Administração Central do Sistema de Saúde), entidade responsável pelo PCAH – 3ª Ed., consciente da evolução dos modelos de custeio e da necessidade de dotar os hospitais com uma ferramenta de gestão capaz de gerar informação pertinente à tomada de decisão, solicitou à FEP – Faculdade de Economia do Porto – uma proposta de revisão ou adaptação do plano existente, que se encontrou em discussão pública.

Das sessões públicas do Porto, Coimbra e Lisboa, percebeu-se que este novo documento, não aponta uma alteração radical, mas sim uma manutenção das secções homogéneas com abertura a outros métodos de custeio, pelo que este estudo continua válido.

Não sendo o objetivo primário, ainda assim, o próprio processo de implementação da Contabilidade Analítica, mostrou-se importante no conhecimento dos processos e rotinas internas desempenhadas e alertou para a reestruturação das atividades, na expectativa de melhorar os níveis de eficácia e eficiência.

## **Abstract**

Currently, Analytical Accounting is referred to as a management tool to support the decision making process. This kind of accounting foresees a numerous of different costing methods and achieving goals according to the economic sector and information needs which are desired to be seen fulfilled.

Within this context, the Hospital Analytical Accounting Plan – 3rd edition (PCAH – 3<sup>rd</sup>. Ed.) – has been implemented in a non-profit sector private hospital unit, in order to conclude from the implementability itself, as well as from the facilities and difficulties found during this process.

The cost calculation formula has been refined, leading to new questions on what is the “best” method for this type of calculation.

In this work, it was used the proposed method by PCAH – 3<sup>rd</sup> Ed., which includes the homogeneous sections with reciprocal distribution, and which has been developed as a case study.

This study was not intended to determine costs, but conclude from the possibility to apply PCAH– 3<sup>rd</sup> Ed. to a non-profit sector private hospital unit instead.

According to the developed work, the 3rd edition of PCAH was found to be implementable and adjustable to the hospital unit, however it did not provide all the necessary answers to the decision making process of the different information recipients.

The ACSS (Central Administration of the Health System), responsible for PCAH – 3<sup>rd</sup>. ed., conscious of costing models evolution and the need to provide hospitals with a management tool capable of generating relevant information for decision making, asked the FEP - Faculty of Economics of Porto a proposal for revision or adaptation of the existing plan, which met in public discussion.

From public sessions of Porto, Coimbra and Lisbon, it was realized that this new document does not indicate a radical change, but a maintenance of homogeneous sections with openness to other costing methods, so this study is still valid.

Although it is not the primary goal, the Analytical Accounting implementation process still proved to be important within the awareness of processes and performed internal routines, and alerted to the restructuring of activities in the expectation to improve effectiveness and efficiency levels.



## Índice Geral

<b>Resumo.....</b>	<b>V</b>
<b>Abstract.....</b>	<b>VII</b>
<b>Índice de Figuras.....</b>	<b>XI</b>
<b>Acrónimos e Abreviaturas .....</b>	<b>XII</b>
<b>1.Introdução .....</b>	<b>1</b>
1.1 Contextualização do presente estudo .....	1
1.2 Motivações pessoais.....	3
1.3 Identificação do caso em estudo .....	3
1.4 Importância do estudo .....	4
1.5 Objetivos a atingir .....	5
1.6 Organização da dissertação .....	6
<b>2.Revisão da literatura .....</b>	<b>7</b>
2.1 Objeto de custo, definição e abordagens.....	8
2.2 Modelos de apuramento de custos de aplicação à saúde.....	14
2.2.1 Método ABC .....	15
2.2.2 Método ABM .....	16
2.2.3 Matriz de Maryland.....	17
2.2.4 Método TDABC.....	17
2.2.5 Método Secções Homogéneas .....	19
2.3 Processo de Implementação da Contabilidade Analítica .....	20
2.3.1 Processo de implementação da Contabilidade Analítica nos Hospitais.....	23
2.4 PCAH – Plano de Contabilidade Analítica dos Hospitais .....	27
2.4.1 Evolução do PCAH – Plano de Contabilidade Analítica dos Hospitais .....	27
<b>3.Metodologia e desenho de estudo .....</b>	<b>29</b>
3.1 O estudo de Caso - Metodologia.....	29
3.2 O objetivo.....	31
3.3 Caracterização da Unidade hospitalar .....	32
3.4 Caracterização do PCAH – 3ª Ed.....	34
3.5 Caso – A implementação do PCAH - 3ª Ed.....	39
3.5.1. 1ª Fase - Criação de equipa de implementação.....	40

3.5.2. 2ª Fase - Identificação do Modelo de apuramento de custos (regras de distribuição e repartição).....	41
3.5.3. 3ª Fase - Obtenção de dados .....	43
3.5.4. 4ª Fase - Tratamento dos dados.....	47
3.5.5. 5ª Fase - Apresentação de resultados .....	48
<b>4.Conclusão.....</b>	<b>50</b>
<b>Anexos .....</b>	<b>53</b>
Anexo I - Estrutura Organizacional .....	54
Anexo II - Conceitos .....	58
Anexo III - Classificação dos Custos .....	61
Anexo IV - Unidade de Obra .....	62
<b>Referências Bibliográficas.....</b>	<b>63</b>

## **Índice de Figuras**

Fig. 1 - Métodos de distribuição do custo Drury (2006) .....	11
Fig. 2 - Sistema de custeio tradicional vs Método ABC, Baker (1998) .....	12
Fig. 3 - Nível de sofisticação (adaptado de Drury (2006)) .....	12
Fig. 4 - Causa e efeito no ABC. Fonte: Baker (1998) .....	15
Fig. 5 - Componentes da Gestão baseada na ABM. Fonte: Baker (1998).....	17
Fig. 6 - Fases da implementação do PCAH – 3ª Ed.. .....	29
Fig. 7 – Apuramento dos Custos 1º Nível Extraída do PCAH - 3ª Ed. ....	35
Fig. 8 - Apuramento dos Custos 2º Nível Extraída do PCAH - 3ª Ed. ....	35
Fig. 9 – Método de Distribuição Direta Extraída do PCAH - 3ª Ed. ....	36
Fig. 10 – Método Distribuição Sequencial Extraída do PCAH – 3ª Ed.....	36
Fig. 11 – Método de Distribuição Recíproca Extraída do PCAH – 3ª Ed. ....	36
Fig. 12 - Apuramento dos Custos 3º Nível Extraída do PCAH - 3ª Ed. ....	37
Fig. 13 - Apuramento dos Custos 4º Nível Extraída do PCAH - 3ª Ed. ....	37

## **Acrónimos e Abreviaturas**

AAA – *American Accounting Association*

ABC – *Activity Based Costing*

ABM – *Activity Based Management*

ACSS – Administração Central do Sistema de Saúde

AICPA – *American Institute of Certified Public Accounts*

APHP – Associação Portuguesa de Hospitalização Privada

ARS – Administração Regional de Saúde

ASC – *Accounting Standards Council*

CA – Contabilidade Analítica

CRM – *Customer Relationship Managemant*

DGO/MF – Direcção-Geral do Orçamento / Ministério das Finanças

D.R. – Diário da República

ERP – *Enterprise Resource Planning*

ESNL – Entidades do Setor Não Lucrativo

FEP – Faculdade de Economia do Porto

GDH – Grupos de Diagnósticos Homogéneos

GTRH – Grupo Técnico para a Reforma Hospitalar

INE, IP – Instituto Nacional de Estatística, Instituto Público

INE-BP – Instituto Nacional de Estatística-Banco de Portugal

IASB – *International Accounting Standards Board*

IGIF – Instituto de Gestão Informática e Financeira da Saúde

IPSS – Instituição Particular de Solidariedade Social

MF – Ministério das Finanças

MIT – *Massachussets Institute of Technology*

MS – Ministério da Saúde

NGP – Nova Gestão Pública

OCDE – Organização de Cooperação e de Desenvolvimento Económico

OMS – Organização Mundial da Saúde

OPSS – Observatório Português dos Sistemas de Saúde

PCAH – Plano de Contabilidade Analítica dos Hospitais

PCAH – 3ª Ed. – Plano de Contabilidade Analítica dos Hospitais - 3ª Edição  
PCIPSS – Plano de Contas das Instituições Particulares de Solidariedade Social  
PIB – Produto Interno Bruto  
POC – Plano Oficial de Contabilidade  
PLCA – *Patient-level cost apportioning*  
PLICS – *Patient Level Information Costing System*  
POC – Plano Oficial de Contabilidade  
POCMS – Plano Oficial de Contabilidade do Ministério da Saúde  
RAFE – Regime de Administração Financeira do Estado  
SCAH – Sistema de Custeio por Atividades dos Hospitais  
SEAS – Secretário de Estado da Administração da Saúde  
SIGIC – Sistema Integrado de Gestão de Inscritos para Cirurgia  
SNS – Serviço Nacional de Saúde  
TAC – Tomografia Axial Computorizada  
TC – Tribunal de Contas  
TDABC – *Time Driven Activity Based Costing*  
WHO – *World Health Organization*

## **1. Introdução**

Esta dissertação começa, de forma breve, por contextualizar o presente estudo e as motivações pessoais que levaram à sua realização. Seguidamente, é apresentado o caso em estudo, a sua importância e os objetivos que se pretendem atingir. Finalmente, é apresentada a organização do presente documento.

### **1.1 Contextualização do presente estudo**

Esta dissertação surge num contexto de aumento da esperança média de vida, com as subjacentes necessidades de cuidados de saúde e com fontes de informação cada vez mais acessíveis e que dão a conhecer constantemente inovações em saúde. A esperança média de vida à nascença em Portugal segundo dados da OCDE (Organização de Cooperação e de Desenvolvimento Económico), em 2001, era de 77 anos fixando-se em 2011 nos 80,8 anos e os aparelhos de TAC (Tomografia Axial Computadorizada) por milhão de habitantes subiu de 26,3 em 2005 para os 27,4 em 2009 conforme últimos dados disponíveis OCDE (2013b).

É neste quadro, que os beneficiários exigem dos financiadores, sejam eles o Estado, Sub-sistemas de saúde, Seguradoras, Prestadores dos cuidados ou as famílias, gastos, que segundo nota informativa da OCDE (2013a), representam 10,2% do PIB (Produto Interno Bruto) Português em 2011, quase um ponto percentual superior à média da OCDE que se fixou nos 9,3%.

A mesma nota informativa refere ainda que, entre 2000 e 2009, assistimos a um aumento da despesa em saúde em termos reais em 2,3% ao ano, em média, antes de abrandar para os 1,8% em 2011 e assistiu-se em 2012 a um decréscimo de 6,7% após recessão, consolidação fiscal, redução de preços de produtos farmacêuticos, reduções salariais para os trabalhadores da saúde e uma diminuição das despesas de prevenção e saúde pública. Em Portugal em 2011 cerca de 65% da despesa total em saúde foi financiada por recursos públicos e 27,3% pelas famílias (*out-of-pocket*).

Segundo dados provisórios, divulgados pelo INE–BP (Instituto Nacional de Estatística – Banco de Portugal), DGO/MF (Direção Geral do Orçamento/Ministério das Finanças), na despesa do estado por funções em 2011, constata-se que cerca de 5,4% foi afetado à saúde, só suplantado pela função Segurança e Ação Social com 6,6%, em que mais de 70% é afeto à velhice 44,4% e 27,4% à doença, áreas diretamente ligadas à saúde INE (2013).

O Estado enquanto supervisor e financiador, consciente do peso da despesa que o setor da saúde tem representado nas contas nacionais ao longo dos anos, elaborou o POCMS (Plano Oficial de Contabilidade do Ministério da Saúde) MF/MS (2000), tendo em conta a especificidade do setor, aplicável a todos os serviços e organismos do SNS (Serviço Nacional de Saúde) e do MS (Ministério da Saúde) e que obriga à implementação do PCAH (Plano de Contabilidade Analítica dos Hospitais).

Desta forma para o setor da saúde pública, o PCAH é o plano que veio instrumentalizar a exigência legal do RAFE (Regime de Administração Financeira do Estado), publicada no Decreto-Lei n.º 155/92 de 28 de Julho, onde do art.º 16 da Contabilidade Analítica de Gestão se extrai “*Os serviços e organismos devem organizar uma contabilidade analítica como instrumento de gestão*” MF (1992).

O setor privado da saúde surge enquanto complemento do setor público, ao garantir em grande parte, o acesso ao medicamento e aos meios complementares de diagnóstico e terapêutica, e surge enquanto concorrente, ao disponibilizar serviços de urgência, consultas, internamentos e cirurgias como resposta aos elevados tempos de espera no setor público e como disputador pelos melhores médicos.

O setor privado, em 2010 apresentou uma despesa total em saúde de 5.724.921 milhares de euros, distribuída por seguros sociais privados (806.500), famílias (4.816.720), Instituições sem fins lucrativos ao serviço das famílias (exceto as de seguros sociais) (14.603) e outras corporações (exceto as de seguros de saúde) (87.098) PORDATA (2012).

As instituições que operam no setor privado não são obrigadas a elaborar CA (Contabilidade Analítica), não sabemos se o fazem, com que regras, nem os propósitos.

Mas, é reconhecendo a importância deste tipo de contabilidade que segundo Macedo e Macedo (2005), a CA constitui uma das peças fundamentais do sistema de informação do hospital, pelo que esperamos que esta dissertação de mestrado, seja um contributo para a implementação da CA numa instituição hospitalar e para o desenvolvimento desta área de investigação produzindo conhecimento útil para os decisores políticos, organizações, empresas, instituições, utentes e demais *players* do setor da saúde.

## **1.2 Motivações pessoais**

O propósito de implementar o PCAH – 3ª Ed. numa instituição equiparada a IPSS (Instituição Particular de Solidariedade Social), sem fins lucrativos, surge da necessidade de a dotar de ferramentas de apoio à gestão e tomada de decisão, como é a CA. O PCAH – 3ª Ed. figurou uma solução económica, já desenvolvida, de âmbito nacional e orientada para o setor em que esta instituição está inserida e por isso tentadora de ser implementada, numa instituição de poucos recursos.

Num mercado que se tem tornado cada vez mais competitivo com a construção de mais de 20 hospitais privados na última década, a hospitalização privada portuguesa conheceu um crescimento exponencial com a abertura de diversas unidades privadas de saúde, segundo dados da APHP (Associação Portuguesa de Hospitalização Privada) APHP ((s.d.)), tornando-se assim imperativo dotar a instituição de uma ferramenta de gestão auxiliadora na tomada de decisões, nomeadamente na formação de preços e avaliação da capacidade instalada.

## **1.3 Identificação do caso em estudo**

O presente documento descreve sob a forma de estudo de caso, a implementação do Plano de Contabilidade Analítica dos Hospitais – 3ª edição, (PCAH – 3.ª Ed.) durante o corrente ano, numa unidade hospitalar sem fins lucrativos equiparada a IPSS, implantada na cidade do Porto. O investigador desempenha funções de chefe de serviços administrativos e é responsável pela contabilidade naquela instituição e pelo fornecimento de indicadores estatísticos, económicos e financeiros à direção.



Pretende-se que o PCAH – 3ª Ed. forneça informação a diversos destinatários, pelo que foram realizadas entrevistas, junto do diretor clínico, médicos, enfermeiros, administrativos e auxiliares nos seus postos de trabalho, no sentido de apurar as necessidades de informação de cada um deles. As fontes de informação para além das entrevistas atrás referidas, foram também os registos clínicos e contabilísticos que se encontravam já registados informaticamente na instituição e análise documental.

O trabalho foi desenvolvido ao longo de 5 fases descritas no capítulo 3, onde é dado a conhecer as facilidades e dificuldades encontradas em cada uma das fases e são apontadas as medidas adotadas.

### **1.4 Importância do estudo**

Esta investigação ganha importância pelo atual debate do controlo de despesa em saúde, apelando à eficiência e eficácia, sem pôr em causa a qualidade ou equidade no acesso aos cuidados de saúde, ideia defendida pelo Ministro da Saúde Paulo Macedo na sua intervenção, sob o título *“Crise como oportunidade para melhorar eficiência”* durante a reunião promovida pela OMS (Organização Mundial da Saúde), em 18 de Abril, do corrente ano em Oslo, e que a termina com a seguinte afirmação: *“O nosso objetivo é melhorar os cuidados e a saúde ao mesmo tempo que reduzimos os custos e os desperdícios. Não pode ser de outra forma.”*.

A CA também designada Contabilidade de Custos ou Contabilidade de Gestão, é uma técnica de registo que permite fornecer informação acerca da formação dos custos.

Quando, onde, como, porquê e a que custo ocorre.

A CA apresenta-se como uma ferramenta de boas práticas de administração e que cada vez mais, é exigida para gestão, controlo e acompanhamento do negócio. Por outro lado, a implementação ou atualização/substituição dos métodos existentes leva ao desenvolvimento de novas competências, sentido crítico e inovação.

Que fatores concorrem para o custo? Qual o peso do custo da mão-de-obra ou dos medicamentos num tratamento? Quanto custa o tratamento? Quem é o responsável pelo

custo? Qual a taxa de utilização da capacidade instalada? Existe outra forma de realizar esta tarefa?

Estas são perguntas colocadas todos os dias e que se pretende que a CA auxilie na resposta sustentada em dados económico-financeiros.

### **1.5 Objetivos a atingir**

Como estudo de caso, pretende descrever e explicar a forma como foi implementado o PCAH – 3ª Ed., numa unidade hospitalar privada do setor não lucrativo, e por isso orientado mais no sentido da análise dos processos do que dos resultados obtidos. Pretende-se deste modo dar a conhecer as facilidades e dificuldades detetadas na implementação da CA dos hospitais, bem como as medidas adotadas durante o processo.

O presente trabalho, tem assim como objectivo, responder à seguinte questão:

- Será o PCAH – 3ª Ed. do setor público, em vigor, aplicável a uma unidade hospitalar privada do setor não lucrativo?

De forma a responder à questão anterior, uma outra foi colocada:

- Como organizar e executar a implementação do PCAH – 3ª Ed. numa unidade privada hospitalar sem fins lucrativos?

Com base nas perguntas anteriormente formuladas foram definidos os seguintes objetivos:

- Implementar o PCAH - 3ª Ed. numa instituição hospitalar sem fins lucrativos;
- Detetar as facilidades e dificuldades na implementação do PCAH - 3ª Ed. e medidas adotadas.

Quanto à credibilidade do estudo foram ainda definidos os seguintes objetivos:

- Validade interna: seleção aleatória dos entrevistados, dentro de cada unidade funcional;
- Validade externa (generalização dos resultados): identificar os fatores essenciais para a implementação do PCAH - 3ª Ed.;

- **Fiabilidade:** pretende-se, e de acordo com os dados recolhidos, mostrar que os resultados fazem sentido e são compreensíveis numa relação causal. Não se espera que os resultados sejam, em todo, replicáveis, na aplicação deste estudo de caso noutra instituição mesmo que similar.

## **1.6 Organização da dissertação**

Para a concretização dos objetivos propostos, e estruturação, o presente documento encontra-se organizado em 4 capítulos.

No primeiro, a introdução, é contextualizado o estudo desenvolvido, são referidas as motivações pessoais, é identificado o estudo de caso e sua importância bem como definidos os objetivos a atingir. É ainda explicitada a forma como se encontra organizada a dissertação.

O segundo capítulo é dedicado à revisão da literatura efetuada e encontra-se organizada pelos temas versados a saber: Objeto de custo, definição e abordagens, modelos de aplicação ao setor da saúde; o processo de implementação da CA com destaque para a implementação hospitalar e o PCAH.

O terceiro capítulo, intitulado de Metodologias e desenho de estudo, aborda a metodologia adotada de estudo de caso, e os objetivos a atingir, com a devida caracterização da instituição e do PCAH – 3ª Ed., alvos da implementação. Ainda neste capítulo é descrito o caso da implementação do PCAH - 3.ª Ed. num hospital privado do setor não lucrativo.

No quarto e último capítulo surge a conclusão, um capítulo dedicado a descrever as conclusões e o nível de credibilidade do estudo desenvolvido com sugestão de uma futura investigação.

## **2. Revisão da literatura**

Depois da nota introdutória, a revisão da literatura, versou os objetos de custo, os modelos de aplicação da CA ao setor da saúde e o processo da sua implementação. Pretende-se desta forma tomar conhecimento da existência de diversos modelos de CA, das suas aplicações ao setor da saúde e o processo de implementação.

A contabilidade em sentido lato apresenta diversas definições. Citado por Conrado T. Valix *et al.* (2000) para o ASC (*Accounting Standards Council*), atualmente IASB (*International Accounting Standards Board*), a contabilidade é uma atividade, que tem por função fornecer informação quantitativa, principalmente de natureza financeira acerca das entidades económicas, com objetivo de ser útil na tomada de decisões económicas e segundo o AICPA (*American Institute of Certified Public Accounts*), a contabilidade é definida como uma arte de registar, classificar e resumir de forma significativa em termos monetários, transações e eventos que são em todo ou em parte de carácter financeiro, e interpretar os resultados dos mesmos. No entanto, ainda segundo este autor, a AAA (*American Accounting Association*), define a contabilidade como o processo de identificação, medição e comunicação de informação económica que permite aos utilizadores dessa informação, um julgamento e decisão informada.

Segundo Drury (2006) , a contabilidade analítica difere da contabilidade geral, quanto à obrigação legal, por se tratar de contabilidade opcional, focada num serviço ou num segmento do negócio e não está obrigada aos princípios da contabilidade, uma vez que a CA está orientada para fornecer informação útil aos decisores, no processo de decisão, planeamento e controlo, projetada para o futuro e com frequência de reporte ajustada às necessidades dos decisores.

São vários os autores que consideram fundamental a existência de sistemas de CA como centro de informação no auxílio à tomada de decisão, como Nyland e Pettersen (2004), Jackson e Lapsley (2003), Devine *et al.* (2000) e que, segundo Hood (1995), tem sido o setor público a implementar sistemas de CA desenvolvidos pelo setor privado, através da denominada NGP - Nova Gestão Pública. Ora, esta trabalho percorre o caminho inverso porque tem como objetivo aplicar o plano de contabilidade analítica dos hospitais públicos ao setor privado não lucrativo.

Independentemente do setor, a CA tem por objetivos Drury (2006):

- Alocar os custos aos bens vendidos ou em *stock* para informação interna e externa dos lucros e avaliação dos *stocks*;
- Fornecer informação relevante para auxiliar os gestores a tomarem melhores decisões;
- Fornecer informação para planeamento, controlo e medida de desempenho.

Nesta perspetiva no ponto seguinte são apresentadas diversas definições de custo e formas de os alocar à produção, segundo Drury (2006), diferentes custos para diferentes propósitos.

## **2.1 Objeto de custo, definição e abordagens**

Depois de no ponto anterior ter-se tomado contato com o conceito e conhecimento da flexibilidade da CA inerente às múltiplas decisões que têm que ser tomadas, são variados os sistemas de CA, principalmente associados a processos industriais produtivos, com o enfoque no cálculo do custo de produção, no entanto também o setor da saúde está desperto para a temática.

Um estudo de Abril de 2011 do MIT (*Massachusetts Institute of Technology*) intitulado "*Strength in Numbers: How Does Data-Driven Decision Making Affect Firm Performance?*" concluiu que aqueles que baseiam a tomada de decisão em dados/informação/números conseguiram melhorias de produtividade de 5 a 6%, o suficiente para separar vencedores de vencidos, afirmando ainda que um verdadeiro departamento de contabilidade de custos ajuda a instituição a colocar-se entre os vencedores Brynjolfsson *et al* (2011).

Para perceber como o sistema de contabilidade analítica calcula e comunica os custos, importou que a revisão da literatura se debruçasse também sobre o objeto de custo e as suas diferentes abordagens.

Importou ainda distinguir contabilidade de custos como aquela que se preocupa com a acumulação dos custos para reportar externamente a avaliação dos *stocks* e internamente medir os lucros, da contabilidade de gestão, mais preocupada em fornecer as informações necessárias à tomada de decisão, planeamento, controlo e medida de desempenho.

Segundo Drury (2006), o objeto de custo, é qualquer atividade para a qual se deseja medir o custo separadamente, isto é, se um utilizador do sistema de contabilidade, quiser saber o custo de qualquer coisa, essa coisa é designada de objeto de custo e segundo o mesmo autor são classificados das seguintes formas:

- **Diretos ou indiretos**

Os custos diretos são os recursos consumidos diretamente por uma atividade. Os custos diretos são atribuídos às atividades através da alocação direta dos recursos consumidos por cada atividade individualmente. Se o objeto de custo não existir estes custos diretos também não ocorrem.

Os custos indiretos caracterizam-se por serem os que não podem ser identificados ou alocados especificamente a um dado objeto de custo de uma forma economicamente viável e são estes que serão alvo de distribuição.

- **Custos do período ou custos do produto**

Os custos de produção, são todos aqueles considerados custos do produto e os custos não relacionados com o produto são considerados custos do período. Tal diferença deve-se ao facto de, por um lado, a produção não vendida ser um ativo que representa recursos que foram utilizados e que se espera que venham a gerar receita, e porque os custos não considerados no produto não são garantidos que no futuro possam gerar receita, por outro lado, porque os custos não produtivos não são considerados até ao momento da armazenagem, por exemplo, o custo de distribuição.

- **Custos em relação ao volume de atividade (variáveis ou fixos)**

Os custos variáveis, se variam na mesma proporção da atividade e consequentemente os custos variáveis totais são lineares, o custo variável unitário é constante, os custos fixos, mantêm-se inalterados, independentemente, do nível de produção no período.

▪ **Custos Relevantes ou irrelevantes**

Segundo a tomada de decisão, os custos relevantes são aqueles que no futuro podem sofrer alterações, fruto da tomada de decisão, enquanto que os irrelevantes são aqueles que não são afetados por uma tomada de decisão.

▪ **Custos evitáveis e não evitáveis**

Custos evitáveis são os custos que podem ser poupados por não adotar uma determinada alternativa, assim só os custos evitáveis são relevantes no propósito da tomada de decisão.

▪ **Custos irrecuperáveis**

São os custos dos recursos já adquiridos e que já não serão afetados pela escolha das diversas alternativas. São custos cometidos por decisões tomadas no passado e que não se podem alterar por qualquer decisão que se venha a tomar no futuro.

▪ **Custo de oportunidade**

O custo de oportunidade é um custo que não requer gasto de dinheiro. É o custo que mede a oportunidade perdida por se ter optado por uma ação e se ter desistido de outra.

▪ **Custos incrementais e custos marginais**

Os custos incrementais são a diferença entre custos e as receitas para os itens correspondentes em cada alternativa a ser considerada, por exemplo, os custos incrementais de aumento da produção 1000 – 1100 unidades por semana são os custos adicionais de produção de um extra de 100 unidades por semana. Se os custos fixos se alterarem em função da decisão, então os custos representam um custo incremental. Se os custos fixos permanecerem alterados apesar da decisão, os custos incrementais serão zero. O custo marginal, é o custo adicional pela produção de mais uma unidade.

Ao longo deste capítulo apercebemo-nos da existência de diferentes tipos de contabilidade e de custos e que geram informação capaz de auxiliar na tomada de decisões, planeamento e controlo. Para que tal aconteça a informação deve estar organizada, codificada e classificada.

No entanto, esta diversidade de sistemas e classificações, faz aumentar a dificuldade de alocar, os custos aos produtos, socorrendo-se de métodos de imputação do tipo base única ou múltipla, ou estabelecendo quotas de imputação arbitrárias e questionáveis.

Assim, a alocação de custos, é o processo de imputação do custo ao objeto de custo, sempre que não exista uma medida direta para o fazer, isto é, utiliza medidas alternativas.

Os custos diretos são diretamente atribuídos ao objeto de custo e os custos indiretos são sujeitos a distribuição através de indutores de custo (*cost drivers*), através dos tradicionais sistemas de custeio ou através do método ABC, conforme esquema Drury (2006) (fig.1):

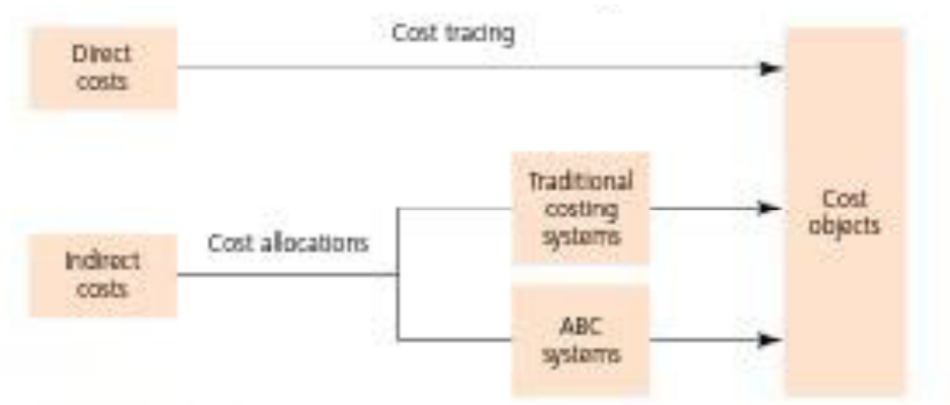


Fig. 1 - Métodos de distribuição do custo Drury (2006)

Ainda segundo o mesmo autor, o que distingue os modelos tradicionais do modelo ABC é a relação entre os custos.

Os sistemas tradicionais têm por base tabelas de imputação arbitrárias e o sistema ABC tem por base tabelas de imputação causa-efeito.



Baker (1998), distingue os dois tipos de sistema (fig.2). O tradicional consome apenas recursos e o ABC consome atividades que por sua vez consomem recursos. O método ABC é causal, o *driver* é a causa e a atividade o efeito.

A autora afirma ainda, que a maioria das entidades do setor da saúde utiliza um sistema híbrido.

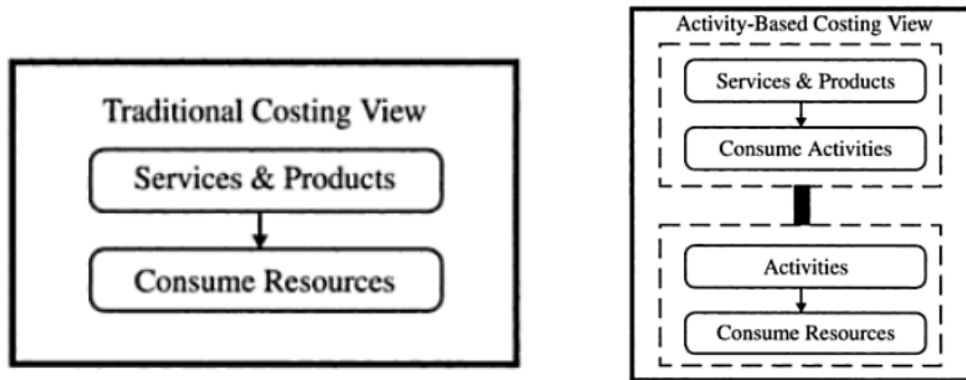


Fig. 2 - Sistema de custeio tradicional vs Método ABC, Baker (1998)

Os dois métodos anteriormente apresentados, isolados ou combinados, são importantes para os gestores na tomada de decisões, pelo que pretende-se que tenham um bom sistema de custeio capaz de apurar o melhor possível a estrutura de custos do produto. Disso depende o grau de sofisticação do processo de imputação dos custos.

Drury (2006), esquematizou o grau de sofisticação (fig. 3) da seguinte forma, ficando a escolha condicionada pelo custo-benefício retirado do sistema adotado.

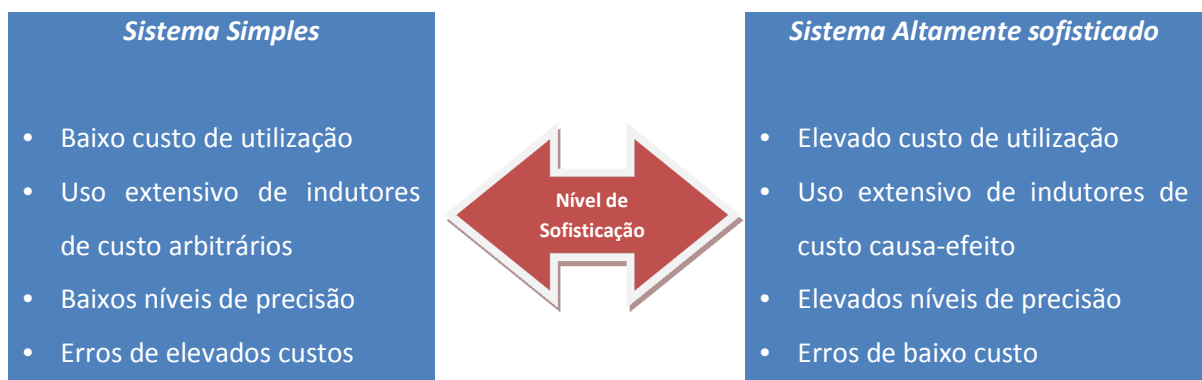


Fig. 3 - Nível de sofisticação (adaptado de Drury (2006))

O método ABC – *Activity Based Costing*, é um sistema de custeio que começou a ser desenvolvido nos Estados Unidos da América, no setor fabril, com base no trabalho de George Staubus' intitulado *Activity Costing and Input-Output Accounting*, Staubus (1971), durante os anos 70 e 80. No entanto, é em 1987 que, Robert Kaplan e W. Bruns definem ABC num dos capítulos do livro “*Accounting and Management: A Field Study Perspective*” Kaplan e Bruns (1987).

Em 1999, Peter F. Drucker no livro *Management Challenges of the 21st Century*, vai dar o seu contributo ao acrescentar a Kaplan o custo de não fazer Drucker (1999).

Martins (2003), define Custeio Baseado em Atividades como “*uma metodologia de custeio que procura reduzir sensivelmente as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos*”.

Assim, este é um sistema que através da análise das atividades e tarefas realizadas, permite uma melhor determinação e visualização dos custos. Pretende-se assim tornar a grande maioria dos custos, em custos diretos, através da definição de indutores de custo (*cost-drivers*).

Raffish e Turney (1991), definem o sistema de custeio baseado em atividades como um sistema que acumula e processa informação quer operacional quer financeira ao nível dos recursos, atividades e objetos de custo, imputando os custos às atividades e aos objetos de custo, para Turney, (1996), o ABC deverá ainda gerar informação que suporte a melhoria contínua dos produtos e dos processos produtivos, no entanto, e segundo estudos desenvolvidos por Gal-Or (1988), este concluiu que para se obter uma informação mais detalhada pode-se pôr em causa a própria *performance*.

Uma vez que, o objetivo deste caso é a implementação do PCAH – 3ª Ed. numa unidade hospitalar privada sem fins lucrativos os pontos seguintes da revisão da literatura são dedicados a alguns dos diferentes métodos de custeio aplicáveis na contabilidade analítica no setor da saúde e ao processo de implementação.

## **2.2 Modelos de apuramento de custos de aplicação à saúde**

Na opinião de Macedo e Macedo (2005), a CA constitui uma das peças fundamentais do sistema de informação do hospital, e que encontramos legalmente evidenciado na portaria nº. 898/2000 no D.R. 225 Série I-B de 28 de Setembro de 2000 que aprova o POCMS e de onde se extrai do seu ponto 2.8 – Sistema de Contabilidade Analítica:

- *“... A contabilidade analítica é de aplicação obrigatória nas instituições do Serviço Nacional de Saúde para as quais exista um plano de contabilidade analítica. O Plano de Contabilidade Analítica dos Hospitais (PCAH) foi já superiormente aprovado em 27 de Novembro de 1996, sendo de aplicação obrigatória naquele subsector do SNS. O PCAH contém as normas de procedimento para a elaboração da referida contabilidade...”*

Ainda na mesma portaria no ponto 8.4 - Notas sobre a contabilidade analítica, lê-se:

- *“Constituindo um potente instrumento de gestão e um importante fator de análise dos elementos da saúde, o já elaborado Plano de Contabilidade Analítica dos Hospitais criou as normas necessárias para elaboração de mapas complementares de gestão interna, devendo evidenciar pormenorizadamente todo o conhecimento do setor da saúde em Portugal.”*

A Lei nº. 27/2002 Portugal (2002), também designada por Lei da Gestão Hospitalar, embora não se referindo diretamente aos sistemas de CA, refere no art.º 11 que os hospitais devem organizar-se e desenvolverem a sua ação por centros de responsabilidade e de custos, uma clara alusão ao método das secções homogéneas, abordado no final deste capítulo.

Os modelos aplicados à saúde têm como objetivo principal, a contratualização e/ou definição de tabelas de preços. Sendo o pagamento realizado por episódio GDH (Grupos de Diagnósticos Homogéneos) MS (2013), no setor público, e cada vez mais em regime de Preço fechado no setor privado.

Segundo Devine *et al* (2000), impõem-se novos instrumentos de gestão, como o sistema de custeio baseado em atividades (ABC), gestão baseada em atividades (ABM), o custo do ciclo de vida e cadeia de valor, por forma a reduzir os custos e respeitar o orçamento

aprovado no caso do setor público e no caso do setor privado pelo aumento das margens de lucro à custa da redução dos custos ao invés do aumento de preços que se encontra limitado pela concorrência. Existem diversos modelos aplicados à saúde e a revisão da literatura recaiu sobre os seguintes: ABC, ABM, Matriz de Maryland, PLICS (*Patient Level Information Costing System*), TDABC (*Time Driven Activity Based Costing*) e Secções Homogéneas.

### 2.2.1 Método ABC

Segundo Baker (1998), o ABC ao nível hospitalar seria um sistema de custeio que iria fornecer os reais custos incorridos nas atividades desempenhadas como uma consulta, uma cirurgia ou um atendimento de urgência ou ainda por especialidade o que poderia ser o ponto de partida para o cálculo do custo pelo ciclo de tratamento do doente.

Em Portugal em 2007 foi implementado o projeto-piloto denominado SCAH (Sistema de Custeio por Atividades dos Hospitais), que tinha como principal objetivo implementar o ABC nos hospitais. Inicialmente em 5 hospitais, um de cada ARS, e em 2008 alargado a mais 5. No entanto e segundo o Tribunal de Contas na Auditoria ao sistema de pagamentos e de formação dos preços pagos às unidades hospitalares do Serviço Nacional de Saúde é referido que *“Este foi, até ao momento, o único esforço feito no sentido de apurar de forma mais fidedigna os custos por GDH e consequentemente de poder comparar os valores do financiamento com os custos tidos nessas produções”* TC (2011).

Baker (1998), define o ABC como um sistema que tem por base tabelas de imputação causa-efeito. (Fig.4)

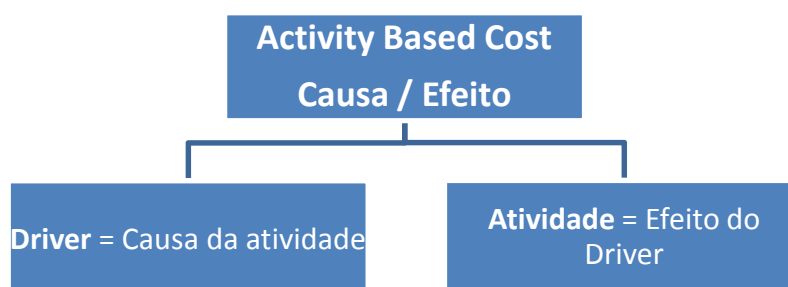


Fig. 4 - Causa e efeito no ABC. Fonte: Baker (1998)

O ABC é um sistema capaz de apurar o custo por atividade e por doente tratado e capaz de analisar as eficiências entre os diversos centros de atividades (internamento, ambulatório, apoio clínico, etc.). Ainda assim apresenta desde logo a desvantagem da distribuição dos custos passar por indutores de custo (*cost drivers*) muitas vezes difíceis de identificar, logo não refletindo o verdadeiro custo do episódio, mas também por ser baseado na contabilidade financeira e acarretar com ele registos administrativos elevados.

No entanto, Kaplan e Anderson (2004), afirmam que as organizações tiveram muitas dificuldades na implementação de tal sistema de custeio devido aos elevados custos incorridos para entrevistar e acompanhar as pessoas no início do modelo, devido ao uso de alocações de tempos e de custos de forma ainda subjetiva e à dificuldade de manter e atualizar o modelo assim que se alterava a utilização de um recurso, ou que uma nova tarefa fosse adicionada ao processo ou ainda, que ocorressem aumentos de diversidade e complexidade das necessidades dos doentes.

### **2.2.2 Método ABM**

No método ABM, Baker (1998), mostra que a gestão baseada nas atividades parte de duas necessidades, por um lado identificar as atividades realizadas na organização e por outro, determinar os custos e desempenho em função de tempo e qualidade. Ao satisfazer estas necessidades vão-se obter análises, da atividade, dos indutores de custo e de desempenho: (Fig.5)

- A análise da atividade, terá como finalidade identificar as tarefas executadas;
- A análise dos indutores de custo irá provocar a procura dos custos;
- A análise à medição de desempenho, terá o propósito de determinar níveis de desempenho e formas adequadas de o medir.

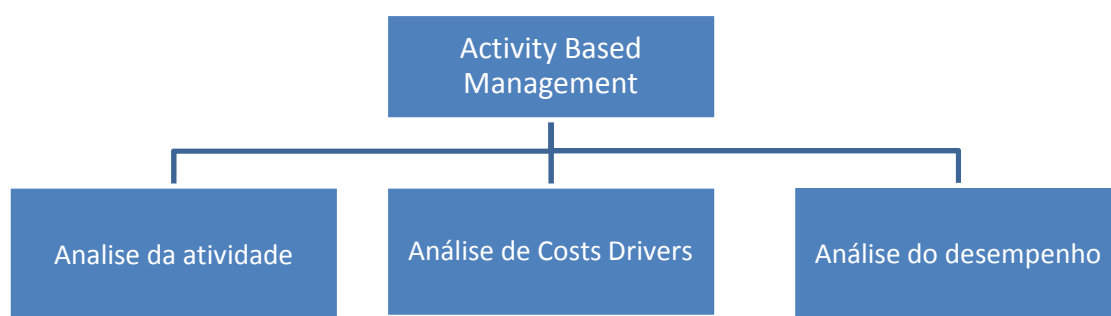


Fig. 5 - Componentes da Gestão baseada na ABM. Fonte: Baker (1998)

### 2.2.3 Matriz de Maryland

A matriz de Maryland, segundo Bentes (1995), é um sistema alternativo ao aplicar padrões de utilização norte americanos da utilização dos serviços em cada atendimento, isto é, os custos são imputados pelos pesos relativos da matriz de Maryland Bentes *et al* (1996). Assim o valor total do GDH será um somatório de percentagens de fatores consumidos durante o episódio.

Urbano *et al.* (1993), defendem esta alternativa porque detetaram uma relação direta causa efeito, por exemplo, entre a média de dias de internamento e os gastos de mão-de-obra ou hotelaria. Internamentos mais prolongados, custos mais elevados. No entanto, os mesmos autores referem que os pesos relativos portugueses devem ter por base o apuramento do custo médio, por serviço, por dia de internamento e por doente.

### 2.2.4 Método TDABC

Um outro método é o TDABC – *Time Driven Activity Based Costing*, é a evolução do sistema ABC que o mesmo autor Robert Kaplan, deu a conhecer em 2004. A diferença passa por considerar absolutamente "todos" os custos em que a instituição incorre e deve incorrer para conseguir entregar os seus produtos e/ou serviços.

Os custos são distribuídos pelas diversas unidades funcionais do hospital conseguindo-se obter desta forma um custo de produção muito preciso além de que, considera apenas os recursos efetivamente utilizados o que também auxilia para uma melhor planificação operacional.

Kaplan e Porter (2011) apresentam o TDABC como uma versão melhorada do sistema de custeio ABC – *Activity-Based Costing* já que os prestadores apenas têm de estimar dois parâmetros em cada passo do processo de atendimento do doente: o custo de cada um dos recursos utilizados no processo e a quantidade de tempo que o paciente gasta com cada recurso. À primeira vista pode parecer complexa a implementação deste tipo de custeio, mas a dificuldade advém da atual forma idiossincrática da prestação do cuidado, com os seus processos mal documentados para o tratamento de doentes com condições particulares e da incapacidade de afetar as categorias de ativos e despesa aos processos dos doentes.

Este modelo é considerado de fácil e rápida implementação, é facilmente atualizado para refletir mudanças nos processos, variedade nas necessidades clínicas e custos dos recursos. É um sistema que pode ser validado por observação direta das estimativas do modelo. É flexível e capaz de suportar um elevado número de transações continuando ainda assim a processar rapidamente e a reportar em tempo real. Este sistema é alimentado de dados que podem ser retirados das aplicações ERP (*Enterprise Resource Planning*) e CRM (*Customer Relationship Management*) da organização e ainda incorpora explicitamente a capacidade dos recursos e a capacidade não utilizada desses recursos. Este modelo ainda explora equações de tempo que incorporam a sazonalidade e diferentes comportamentos dos clientes, sem aumentar a complexidade do modelo.

Segundo Vogl (2012), o serviço nacional de saúde inglês, abandonou a abordagem de alocação dos custos predominantemente numa lógica de "cima para baixo", com base em médias e repartições, a passou a adotar uma abordagem mais direta e sofisticada com base nas interações e eventos realmente ocorridos com os pacientes de forma individual e os custos associados a cada um deles, o PLICS Government of UK (2012).

Assim, os custos ao nível do paciente, são calculados através da determinação dos recursos realmente utilizados por um paciente e os custos associados a esses mesmos recursos, usando os custos reais incorridos pela unidade clínica na prestação do cuidado, evento ou qualquer outra interação com o doente.

Um custeio ao nível do doente pode ser definido como a capacidade de medir os recursos realmente consumidos por cada doente individualmente. O mesmo autor propôs-se melhorar o PLICS vigente em Inglaterra e na Alemanha, ao nível do método, na repartição dos custos do paciente PLCA (*patient-level cost apportioning*), tendo chegado à conclusão que ambos tem as suas vantagens e que de uma forma *standard* devem usar:

- Matriz de custos utilizada no sistema alemão;
- Um terceiro eixo representativo das linhas de serviço;
- Determinar o ponto de entrega (nível de desagregação da informação, internamento eletivo, urgente, cuidados intensivos);
- Uma grelha dos principais custos com objetivo de no futuro virem a ser custeados em função do tempo (TDABC – *Time Driven Activity Costing*).

### **2.2.5 Método Secções Homogéneas**

O método das secções homogéneas, é o método previsto no PCAH – 3ª Ed. que neste caso se propôs implementar numa unidade hospitalar privada do setor não lucrativo. Por esse facto encontra-se descrito o seu funcionamento de forma mais pormenorizada no ponto 3.4 desta dissertação.

É um método que revela a estrutura organizacional e que segundo Costa *et al* (2008), acaba por estar generalizado no meio dos hospitais públicos por imposição do PCAH – 3ª Ed. e que apresenta como principais desvantagens as limitações do nível de desagregação da informação e os critérios utilizados para a imputação dos custos indiretos.

A ACSS (2013), no seu sítio da *internet*, disponibiliza a BDEA (Base de Dados dos Elementos Analíticos), onde constam os dados retirados da CA, como por exemplo os custos unitários, desde 2002 até 2009 com base nas secções homogéneas, por hospital.



O IGIF (2007), (Instituto de Gestão Informática e Financeira da Saúde), actual ACSS, define uma secção homogénea como uma unidade em que se identifica um responsável, onde são realizadas tarefas homogéneas e determina uma unidade de medida da produção realizada.

Neste quadro de múltiplos métodos, e segundo, Zimmerman (2001), existe demasiada diversidade de abordagens da contabilidade de gestão o que leva a uma grande dispersão de conhecimento, opinião contrária à de Lukka e Mouritsen (2002), que defendem a diversidade como forma de acumular e desenvolver conhecimentos, necessários à evolução da contabilidade de gestão.

No ponto seguinte é abordado o processo de implementação e os fatores condicionantes do mesmo.

### **2.3 Processo de Implementação da Contabilidade Analítica**

Segundo Oliveira, *et al.* (2008) numa economia neoclássica, perante a necessidade de uma tomada de decisão, a informação necessária para a tomar está disponível, sem custos, sem incerteza e o decisor é também o proprietário da organização e tem como objetivo maximizar o lucro. Foi partindo do pressuposto que a informação estava disponível e sem custos que os modelos foram-se tornando cada vez mais complexos, o que resultou na sua inaplicação, isto é, as organizações continuam a utilizar técnicas mais simples opondo-se às indicações teóricas, e os profissionais que usam as técnicas simples não devem ser criticados por isso.

Demski e Feltham (1976), apontam que, optar pela técnica simples ou complexa depende do custo da obtenção da informação e o valor dela retirada para o caso em análise, no entanto, Banker e Potter (1993), fazem depender a escolha do sistema de custeio do tipo de estrutura de mercado em que a organização está inserida.

A literatura dos anos 80 salienta os seguintes fatores a ter em conta na implementação da contabilidade analítica:

▪ **Dimensão**

Segundo um estudo de Merchant (1981), as organizações de maior dimensão tendem a utilizar sistemas mais sofisticados de controlo enquanto que as de menor dimensão tendem a utilizar sistemas simples e informais.

▪ **Estrutura**

Relativamente à estrutura, Bruns e Waterhouse (1975) demonstraram que as organizações de estrutura descentralizada com tecnologias avançadas, tendem a utilizar sistemas de contabilidade e controlo mais formais enquanto que as de estrutura descentralizada mas sem grande apoio tecnológico tendem para sistemas de informação integrada e agregada. Gosselin (1997), acerca da implementação de sistemas de contabilidade e controlo “contemporâneos”, como é exemplo o *Activity-Based Costing*, concluiu que a adopção e implementação deste tipo de sistema é facilitada nos casos de estruturas organizacionais do tipo mecanicista.

▪ **Tecnologia**

Daft e Macintosh (1981), dão a conhecer que as organizações que apresentam uma maior “incerteza de tarefas” são também aquelas que menos confiam nas tecnologias mais standardizadas dos sistemas de contabilidade e controlo.

▪ **Envolvente**

Os estudos clássicos mostram que sistemas de contabilidade e controlo mais complexos são mais adaptados a situações em que a envolvente externa é incerta ou percebida como tal Gordon e Narayanan (1984).

▪ **Estratégia**

As organizações que retiram a vantagem competitiva pela diferenciação do produto ou serviço que prestam tendem a utilizar os controlos financeiros de forma mais flexível e as organizações que detêm vantagem competitiva pelo preço tendem a utilizar sistema de controlo financeiro rígidos Van der Stede (2000).

Simons (1987), contraria alguns estudos que afirmam que as organizações mais conservadoras tendiam a utilizar sistemas de contabilidade mais rígidos e financeiros.

Apesar da vasta literatura existente sobre CA e das diversas formas e técnicas de a concretizar, não são muitos os estudos sobre a forma de a implementar e dar a conhecer as dificuldades encontradas durante tal processo de implementação.

Da revisão da literatura desta temática de salientar referências de Toso (2012), e Turney *et al* (1996), o primeiro por apresentar um processo de implementação cuidado e o segundo pela simplicidade.

Toso (2012), define 5 fases para a implementação de um sistema de custeio e de contabilidade analítica:

1. Estabelecer metas e objetivos para o sistema de contabilidade de custos;
2. Planear e desenhar o sistema de contabilidade de custos;
3. Avaliar e escolher o sistema de contabilidade de custos;
  - 3.1. Determinar o custo do sistema de contabilidade de custos:
    - 3.1.1. Custo de *hardware*;
    - 3.1.2. Custo de *software*;
    - 3.1.3. Custo de instalação;
    - 3.1.4. Custo de manutenção;
    - 3.1.5. Custo de assistências e suporte:
      - 3.1.5.1. Actualizações de *software*.
4. Determinar de que forma é que os custos vão ser medidos;
  - 4.1. Custos de produção;
  - 4.2. Custos de gestão;
  - 4.3. Custos de processo;
  - 4.4. Custos *standard*.
5. Avaliar a fiabilidade dos resultados devolvidos pelo sistema.

Turney, *et al.* (1996), avançam um planeamento mais simples para a conceção e implementação de um sistema ABC que segundo ele deve assentar em apenas duas fases, a primeira determinar os objetivos que se pretendem atingir e delimitar o âmbito e grau de degradação da análise e numa segunda fase que informação é necessária recolher/obter para atingir os objetivos previamente definidos.

Trabalhos de Banker e Potter (1993) e Mishra e Vaysman (2001), apontam as situações que tornam mais provável uma organização adotar o custeio ABC, mas sem explicitar o “como” ou “porquê” nem as causas para uma implementação do sistema ABC bem ou mal sucedida.

Nesta dissertação, o processo de implementação do PCAH – 3ª Ed. foi distribuído ao longo de 5 fases, descritas no capítulo 3.5. A primeira fase, a criação da equipa de implementação, a segunda, passou pela identificação do modelo de custeio, na terceira, a obtenção dos dados, na quarta fase deu-se o tratamento dos dados e por último, na quinta fase são apresentados os resultados.

### **2.3.1 Processo de implementação da Contabilidade Analítica nos Hospitais**

Do processo de implementação propriamente dito, do Plano de Contabilidade Analítica dos hospitais, quer do setor público quer do privado e do setor não lucrativo, não foi localizada qualquer literatura. Os estudos nacionais como o de Picoito (2008) , relativo ao Centro Hospitalar de Setúbal e o de Barbosa (2006), relativo ao Centro Hospitalar de Vila Nova de Gaia, referem-se à qualidade e utilidade da informação produzida pela contabilidade analítica hospitalar e a forma como interfere na tomada de decisões. Por outro lado diversas entidades, têm emitido pareceres e relatórios que embora não sejam exclusivamente dedicados à contabilidade analítica hospitalar, avaliam o actual PCAH, como os seguintes:

O OPSS (2010), (Observatório Português dos Sistemas de Saúde), no Relatório de Primavera de 2010 na página 59, vem propôr um novo sistema de custeio: (...) *recomenda-se que o financiamento dos hospitais deve refletir a valorização dos serviços prestados, a preços justos, com atribuição de incentivos para alinhar as instituições com as políticas de saúde. Para a concretização deste objetivo devem ser normalizados os registos na contabilidade analítica e desenvolvido o sistema de custeio por atividades em todos os hospitais, viabilizando-se assim a comparabilidade entre as instituições e referências para o cálculo dos preços de forma exigente, mas razoável.*”

Já o GTRH (2011), (Grupo Técnico para a Reforma Hospitalar) - no seu relatório final intitulado “*Os Cidadãos no centro do Sistema. Os Profissionais no centro da mudança*”, na página 13 recomenda no seu ponto VII “*Melhorar a contabilidade analítica e os sistemas de custeio interno dos hospitais*”.

Para tal acontecer, no mesmo relatório, na página 88 aponta na 7ª medida o desenvolvimento de um Sistema de Custeio e de Contabilidade de Custos uniforme, apontando ainda uma justificação, descrição, impacto, calendarização, entidades envolvidas, etc.

Mais recentemente, o Orçamento de Estado para 2012 veio também alertar para a inércia dos processos e procedimentos desenhados há 20 anos e que não foram atualizados nem aproveitaram a evolução tecnológica a que temos assistido.

Da literatura internacional foi possível localizar, um trabalho de Clingo (2011), que refere 6 erros frequentes na implementação de um sistema de contabilidade analítica como ferramenta na tomada de decisão num hospital: e que devem ser evitados:

### **1. As despesas de implementação e manutenção são tão altos que não compensa**

O autor apela para que os *softwares* exibam alertas com a informação “Compre por sua conta e risco” *Buy at Your Own Risk!*. Refere ainda que os sistemas de informação devem possuir ferramentas analíticas e serem implementados por profissionais, senão o cenário será idêntico a um hospital adquirir um programa de *software* de contabilidade de custos caro e pôr um funcionário interno a implementá-lo. Depois de mais de um ano de frustração, o hospital irá convidar o fornecedor do *software* a voltar para corrigir os problemas de implementação. O vendedor dirá que está uma desordem tão grande que não pode ser corrigido!

### **2. O Software é subutilizado**

Para o autor a subutilização dos sistemas de informação disponíveis, mais do que por desconhecimento da aplicação informática, advém do facto de a contabilidade de custos não ser reconhecida como uma fonte fidedigna de informação, e por se tratar de uma disciplina muito específica que exige recursos altamente qualificados e que os hospitais não possuem e não percebem a necessidade de treino e experimentação para determinar

os dados que se pretendem, as fontes de informação necessárias e o real valor para os destinatários dos resultados apurados.

As organizações cometem erros na identificação, quantificação e forma de alocação dos custos. Mais uma vez um *software* por muito excelente que seja falha se os utilizadores não possuírem o *know-how* necessário.

### **3. Dependência excessiva de uma ou duas pessoas**

Tais pessoas podem apresentar deficiências na arte da contabilidade de custos ou estrangular a apresentação de dados necessários para tomar decisões financeiras e clínicas eficazes.

Se forem pessoas não especialistas em contabilidade de custos, que não têm uma compreensão clara de como os custos directos e indirectos, custos fixos e variáveis se repartem na alocação de custos, podem desvirtuar os resultados gerados mesmo pelo melhor *software* adquirido. Mas mesmo que estas pessoas sejam bem-sucedidas, mantendo a confiança no sistema, nas estruturas de suporte e dados obtidos para análise, etc, o que acontece quando ele / ela sair?

### **4. Desperdiçar tempo na recolha de dados, em vez de análise**

Mesmo possuindo uma equipa que conheça quais os dados a extrair e como formatá-los para a tomada de decisão eficaz, essa equipa pode encontrar-se demasiado exausta para usar os dados. Este problema resulta do demasiado tempo despendido a cruzar os dados e obter cenários quando o tempo já está limitado com outras funções. Esgotou-se o tempo necessário para realmente analisar os dados.

A contabilidade de custos deve ser uma ferramenta de apoio à decisão, não um obstáculo para a conclusão de outros projetos importantes.

### **5. Não obter os resultados que se pretende**

Aplicar muito dinheiro, tempo e recursos num sistema de contabilidade de custos e tê-lo a falhar é caro e frustrante. Construir as estruturas de custeio é uma arte. Ela exige sofisticação e uma compreensão clara dos objetivos, pois a compreensão de como a estrutura da contabilidade de custos deve ser construída, depende de como se deseja usar os dados.

Não sabendo como alocar custos para várias análises leva a decisões erradas. Não ter especialistas a orientar através deste labirinto de decisões pode ser desastroso.

Passar o tempo a tentar obter dados, para descobrir que são realmente inúteis é um processo doloroso. Ainda pior, não se pode apoiar o sistema de contabilidade de custos, sem uma enorme quantidade de trabalho que, invariavelmente, leva à sua morte.

**6. Não entender o verdadeiro valor da contabilidade de custos e, como resultado, não conseguir capitalizar totalmente o esforço.**

Cerca de 70% dos hospitais ainda não têm uma verdadeira contabilidade de custos e sistema de apoio à decisão. Um dos motivos é a administração não ver daí os benefícios. O erro está em não comunicar à administração o valor que a contabilidade de custos tem de verdade e pode proporcionar. Se não se apontar motivos para implementar um verdadeiro sistema de contabilidade de custos, então como se pode justificar o investimento?

O autor apresenta ainda como soluções para evitar os erros anteriormente apresentados:

- Abertura para novas ideias, algumas simples, mas profundas;
- Contratar um serviço de contabilidade de custos.

Um serviço constituído por uma equipa de especialistas em contabilidade de custos, pode evitar todos os erros observados. Uma equipa altamente responsável apoiada por programas de *software* flexíveis necessários para prestar a informação. Uma equipa que entenda os dados que são necessários, como aceder a eles, e como estruturá-los de forma eficiente, e como analisar e utilizar os resultados obtidos. Desta forma reduzir-se-ão custos e tempo de implementação.

Sendo um serviço externalizado, evita-se a dependência de pessoas que não podem ser “habilitados” de contabilidade de custos. Desta forma a organização utiliza o tempo na análise de dados e tomada de decisões, em vez de andar a obter e trabalhar os dados, trabalho que é demorado e desgastante. Este serviço poderá ainda ajudar a desenvolver os especialistas internos da própria organização, preparando mais facilmente a transição para um sistema completamente “em casa” se assim for pretendido. Assim a organização saberá se as tecnologias de informação de que dispõe, têm a sofisticação necessária para fazer as escolhas certas na estruturação de dados, e evitar o desperdício de 90% da capacidade do sistema.

## **2.4 PCAH – Plano de Contabilidade Analítica dos Hospitais**

O PCAH como o próprio nome indica é um plano de contabilidade analítica dos hospitais de implementação obrigatória nos hospitais do SNS, pelo que os centros de saúde não estão incluídos, nem o setor privado. O PCAH não foi sempre igual ao como é apresentado atualmente, como veremos no ponto seguinte.

Como CA que se trata é uma contabilidade interna e uma ferramenta complementar no auxílio à tomada de decisões. Este plano tem como principal objetivo estabelecer linhas orientadoras para a uniformização dos critérios de imputação e formas de distribuição quer dos custos quer dos proveitos.

O PCAH – 3ª Ed. é apresentado em 6 capítulos, com o 1º e 2º dedicados à introdução e considerações técnicas respetivamente. O capítulo 3 e 4 são aqueles que merecem um estudo aprofundado uma vez que definem o método de custeio e a forma do apuramento dos custos. O capítulo 5 é o grande contributo desta versão relativamente à anterior ao definir a forma do apuramento dos proveitos. O capítulo 6 é dedicado ao orçamento das secções homogéneas, mas não refere qualquer orientação específica para a sua elaboração.

### **2.4.1 Evolução do PCAH – Plano de Contabilidade Analítica dos Hospitais**

Ainda antes de aprovado o POCMS pela portaria 898/2000 de 28 de Setembro, já a primeira edição do PCAH tinha sido aprovada superiormente em 27 de Novembro de 1996 segundo a mesma portaria. A primeira edição é da autoria da Comissão de Normalização (despacho SEAS de 15.05.1995 D.R. II série n.º 127 de 01.06.1995) e do Grupo para a Normalização da Contabilidade Analítica nos Hospitais. O PCAH veio a ser alvo de 3 edições.

A primeira de 1996 estava estruturada em secções homogéneas, e tinha como principais objectivos fornecer informação à Administração Central, que supervisionava o financiamento, orçamentação e planeamento uma vez que o financiamento aos hospitais era com base no custo histórico.



Em Abril de 2000 é revista e publicada a 2ª edição do PCAH pelo IGIF. Esta edição veio corrigir situações detetadas durante a implementação da 1ª edição, e esteve em vigor até final de 2004.

A segunda edição difere da anterior ao contemplar não só a repartição dos custos, como também a repartição dos proveitos pelos diversos centros de custos e proveitos, mantendo-se o método das secções homogéneas.

A 3ª edição cumulativamente à segunda veio acrescentar a separação da produção realizada para o SNS e para “fora do SNS” e com regras diferentes de distribuição.

A edição adotada neste estudo de caso foi a 3ª, pelo que no capítulo 3.4 é descrito de forma mais aprofundada o seu funcionamento.

### 3. Metodologia e desenho de estudo

Para realização deste estudo de caso foi necessário planificar o desenvolvimento dos trabalhos, por forma a condicionar a própria ação do investigador, isto é, definir com clareza a sequência lógica das diversas tarefas a realizar, a determinar os objetivos em cada uma delas e a prever estratégias e os recursos necessários.

Face ao acima exposto, o estudo de caso foi desenvolvido ao longo de 5 fases conforme a figura seguinte e que no capítulo 3.5 se encontram explanadas.

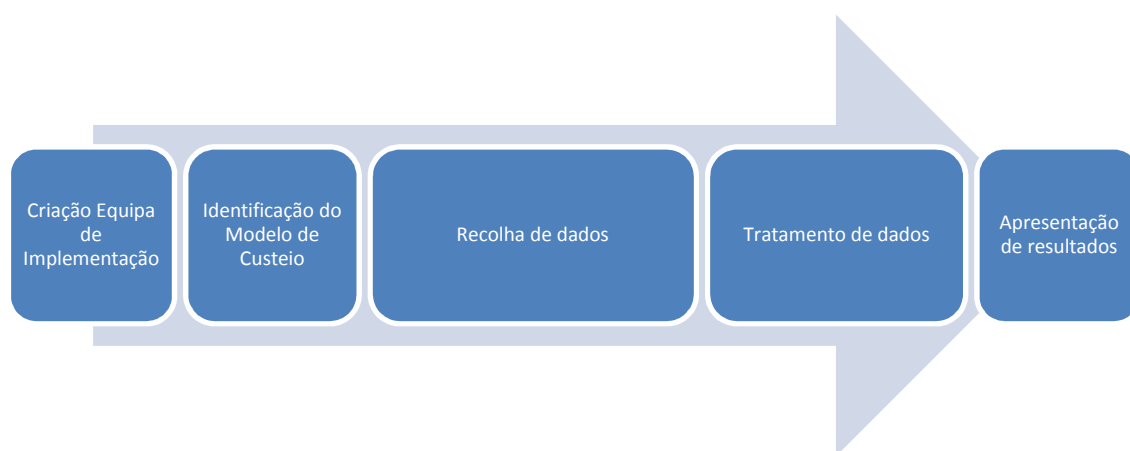


Fig. 6 - Fases da implementação do PCAH – 3ª Ed..

#### 3.1 O estudo de Caso - Metodologia

A metodologia adoptada para levar a cabo esta dissertação foi a de estudo de caso. Segundo Benbasat, *et al.* (1987) e Yin (1989), o estudo de caso, permite compreender o porquê e o como, bem como perceber a natureza e a complexidade dos processos realizados.

Trata-se de um estudo de caso exploratório, experimental e descritivo, assim classificado por Vergara (1997). Exploratório uma vez que não se conseguiu localizar estudos quanto à implementação do PCAH – 3ª Ed. em unidades hospitalares privadas sem fins lucrativos, experimental porque passa pela execução do PCAH - 3ª Ed. e descritivo, porque relata os factos ocorridos durante a implementação.

Quanto às fontes de informação, Yin (1989), refere que um dos traços característicos dos estudos de caso é o recurso a múltiplas fontes de dados (evidências) e alerta para o facto de que, *“nenhuma fonte única possui uma vantagem indiscutível sobre as outras”*, ou seja, utilizar o maior número possível de fontes de evidência que se complementarão entre si (documentação, entrevistas, observação participante, entre outras) levarão a um bom estudo de caso.

Nesse sentido as fontes de informação foram a consulta aos registos informáticos, documentos, observação in loco, e entrevistas.

As entrevistas foram não estruturadas, cara a cara, e apresentaram como principais vantagens, a possibilidade de alterar e adaptar a pergunta ao entrevistado, poder esclarecer qualquer dúvida de interpretação e recolher informação não-verbal, no entanto apresentou como desvantagem, para além da inconfidencialidade, o número de deslocações e alinhamento de agendas e a apresentação e o tom de voz do entrevistador, poderem interferir com o resultado da resposta.

A falta de estrutura da entrevista se por um lado levou a um maior dispêndio de tempo e dificultou a codificação e mensuração das respostas, mostrou-se um método de recolha de dados bastante exploratório no momento da pesquisa e ajudou a potenciar cenários teóricos.

No entanto e no que à inconfidencialidade diz respeito, Yin (1989) afirma que da identificação dos entrevistados retiram-se duas vantagens: por um lado porque o leitor pode assim identificar o caso e associar-lhe ou relacionar-lhe informação dessa pessoa e segundo porque pode conferir-lhe um sentido crítico.

### **3.2 O objetivo**

O objetivo deste estudo de caso passa por determinar a aplicabilidade do PCAH – 3ª Ed. a uma unidade hospitalar privada do setor não lucrativo, aproveitando as potencialidades que ele representa.

Assim será descrito e analisado a implementação o PCAH – 3ª Ed. em cada uma das fases determinadas no desenho do estudo. Dessa forma esperamos detetar as facilidades e dificuldades da implementação deste plano de contabilidade analítica, fase a fase e no final emitir uma conclusão.

Com o foco orientado na implementação do PCAH 3ª Ed. foram ainda definidos objetivos subjacentes:

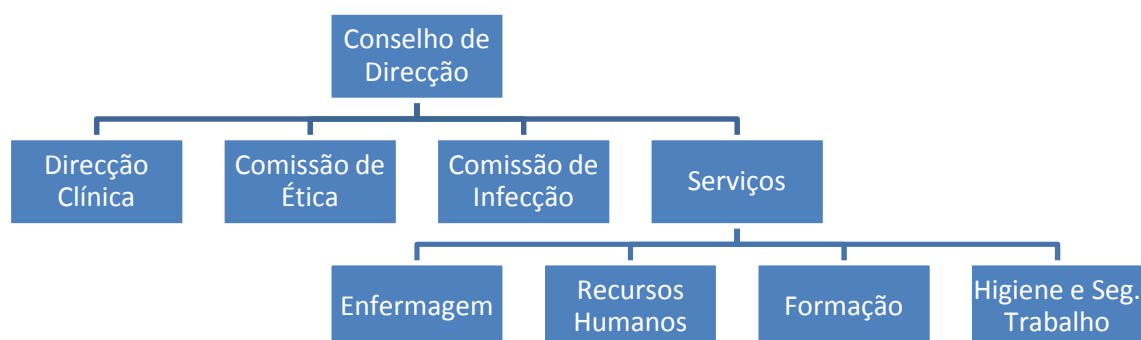
- **Organizacionais:** Levantamento da estrutura organizacional, tendo em conta a responsabilização, a homogeneidade de funções e a existência de uma unidade de medida de atividade (ver anexo I);
- **Conceptuais:** Identificação e definição dos conceitos necessários à correcta classificação e mensuração da informação obtida (ver anexo II);
- **Operacionais:** Codificação de acordo com o PCAH – 3ª Ed., classificação dos custos em directos e indirectos (ver anexo III), determinação de unidades de obra (ver anexo IV) e modos de distribuição, apuramento dos custos e proveitos unitários.

Deste modo nos pontos seguintes deste capítulo caracterizamos a unidade hospitalar e o PCAH – 3ª Ed., os principais fatores neste estudo de caso, seguidos do caso propriamente dito.

### 3.3 Caracterização da Unidade hospitalar

A unidade hospitalar em estudo é uma instituição católica pertença de uma congregação religiosa que para além desta instituição do ramo hospitalar alberga também lares e instituições do setor da educação.

É uma unidade privada, situada na cidade do Porto com 79 anos de existência equiparada a IPSS e apresenta a seguinte estrutura organizacional:



O Conselho de Direcção é composto por diretora, subdiretora, economista e responsável de tesouraria. A comissão de ética é composta pelo presidente e seis vogais. A comissão de infecção é composta por 5 elementos. A direcção clínica é composta por director e subdirector. Os serviços, todos eles tem o seu responsável único.

Esta unidade hospitalar não possuiu quadro clínico próprio, sendo apenas responsável pela prestação de cuidados de enfermagem e por dotar as instalações de todos os equipamentos necessários para a prática clínica, exigidos por lei.

A capacidade instalada permite o atendimento das seguintes especialidades médicas e médico-cirúrgicas: Anestesiologia, Angiologia e Cirurgia Vascular, Cardiologia, Cirurgia Cardiorácica, Cirurgia Geral, Cirurgia Pediátrica, Cirurgia Plástica Reconstructiva e Estética, Clínica Geral, Endocrinologia, Estomatologia, Gastroenterologia, Ginecologia/Obstetrícia, Medicina Interna, Nefrologia, Neurocirurgia, Neurologia, Oftalmologia, Ortopedia, Otorrinolaringologia, Podologia, Pneumologia, e Urologia.

Esta unidade executa atividades nos seguintes níveis:

- Atividades Clínicas de Internamento;
- Atividades Clínicas de Ambulatório;
- Atividades de Apoio Clínico;
- Atividades de apoio ao Utente e instalações;
- Atividades Suplementares.

✓ Atividades Clínicas de Internamento

O internamento está dotado de 8 suites, 44 quartos e 36 camas de enfermaria distribuídos por 3 pisos com assistência médica permanente.

✓ Atividades Clínicas de Ambulatório

As atividades ambulatoriais são desempenhadas no denominado pavilhão de consultas externas, dotado de 24 consultórios, 2 gabinetes de enfermagem, 3 salas de tratamento e uma sala de gessos.

✓ Atividades de Apoio Clínico

As atividades de Apoio Clínico são realizadas em bloco central com 6 salas e em bloco de cirurgia ambulatoria com duas salas de cirurgia. Possui ainda unidade de cuidados pós anestésicos com 8 camas e unidade de cuidados intensivos com 3 camas bem como sala de partos devidamente apoiada por uma unidade de cuidados especiais neonatais apetrechada de incubadora. A unidade dispõe ainda de farmácia hospitalar 24 horas para fornecimento exclusivo aos doentes internados.

Os serviços de transfusão de sangue, análises clínicas, cardiologia, imagiologia e anatomia patológica encontram-se externalizados, contratados em regime de parceria.

✓ Atividades de Apoio ao Utente e instalações

As atividades de apoio ao utente e instalações repartem-se por serviços de alimentação, limpeza, lavandaria, costura, portaria, segurança, capelania e estacionamento. Todos estes serviços são prestados internamente.

✓ Atividades Suplementares

As atividades de apoio geral são desenvolvidas por dois serviços administrativos, um no internamento e outro no ambulatório.

Esta unidade hospitalar destaca-se das demais concorrentes nas especialidades de obstetrícia, neurocirurgia e cirurgia cardiotorácica e atende doentes nacionais e estrangeiros, através do financiamento privado, de companhias de seguro, de sub-sistemas de saúde e do Serviço Nacional de Saúde ao abrigo dos programas governamentais como o actual SIGIC – Sistema Integrado de Gestão de Inscritos para Cirurgia, o que implica diversas formas de faturação e tabelas de preço.

Esta unidade embora equiparada a IPSS adotou o POCMS publicado na portaria 898/2000 de 28 de Setembro, Portugal (2000) para o registo contabilístico ao invés do PCIPSS (Plano de Contas das Instituições Particulares de Solidariedade Social), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 47/77, de 7 de Fevereiro, por ser aquele que melhor se adaptava às atividades nela desenvolvidas.

No presente ano e por força do SNC - Sistema de Normalização Contabilística, viu-se obrigada a introduzir o POC-ESNL (Entidades do Setor não Lucrativo), Portugal (2011), aproveitando a liberdade do detalhe das contas para incorporar o desdobramento proposto pelo MS no POCMS. No que à contabilidade analítica diz respeito o POC-ESNL refere que a classe 9, que é uma classe livre, que pode ser utilizada para proceder ao apuramento de resultados setorializados para que a entidade obtenha a informação interna necessária à gestão dos fundos colocados à sua disposição.

A unidade atualmente realiza contabilidade analítica ao nível das secções homogéneas, ficando apenas distribuídos os custos diretos e não retira qualquer informação dela.

### **3.4 Caracterização do PCAH – 3ª Ed.**

O PCAH - 3ª Ed. pretende apurar os custos diretos, indiretos, totais e unitários de cada secção homogénea, bem como o apuramento de proveitos de produção do SNS e produção do não SNS. Refere-se ainda ao orçamento no entanto não aponta quaisquer orientações explícitas quanto à forma de apresentar.

À medida que os custos vão surgindo, estes são classificados e lançados na contabilidade geral e na contabilidade analítica na classe 9, de forma a que mensalmente seja possível conhecer a distribuição dos mesmos.

No que ao apuramento dos custos concerne, o apuramento dos custos dá-se ao longo de 4 níveis com a obtenção do custo total (CT) por secção, em resultado da soma dos custos directos (CD) e dos custos indirectos imputados (CIi):

$$CT = CD + CIi$$

- **Primeiro Nível**

No primeiro nível são imputados os custos directos a cada um dos centros de custo. São custos em que facilmente se identifica o local do seu consumo, a que secção homogénea se destinam, conseguindo identificar a responsabilização, actividades e unidade de medida nessa secção. (fig. 7)

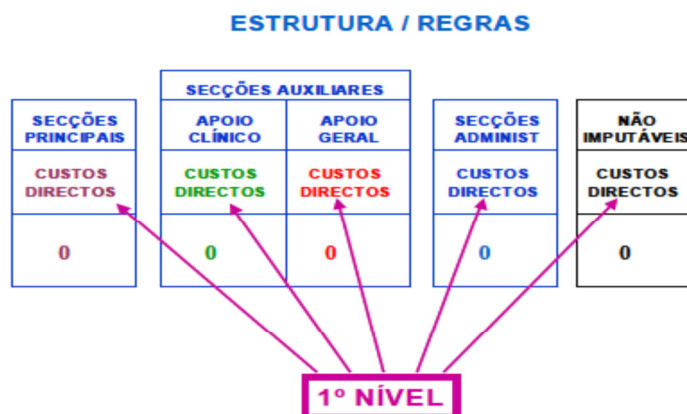


Fig. 7 – Apuramento dos Custos 1º Nível Extraída do PCAH - 3ª Ed.

- **Segundo Nível**

No segundo nível dá-se a distribuição dos custos totais das secções administrativas pelas secções principais e auxiliares. (fig. 8)

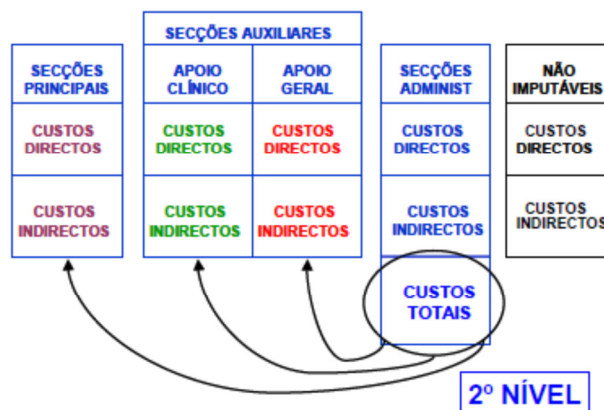


Fig. 8 - Apuramento dos Custos 2º Nível Extraída do PCAH - 3ª Ed.



Para proceder a essa distribuição o PCAH - 3ª Ed. distingue três métodos diferentes de a executar, designados:

▪ ***Método de distribuição Direta***

Este método simples, ignora as relações existentes entre as secções auxiliares, ao distribuir os custos destas secções apenas nas secções principais. (fig. 9)

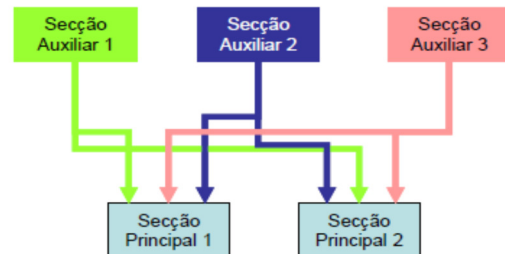


Fig. 9 – Método de Distribuição Direta  
Extraída do PCAH - 3ª Ed.

▪ ***Método de distribuição sequencial (ou stepdown)***

Neste método são consideradas as relações entre as secções auxiliares numa lógica sequencial fixa fazendo a secção auxiliar de maiores custos fazer repercuti-los na secção auxiliar com os custos menores imediatamente seguintes e assim sucessivamente, no entanto, não prevê a possibilidade de uma secção auxiliar com menores custos fornecer serviços a uma secção que apresenta custos maiores. (fig. 10)

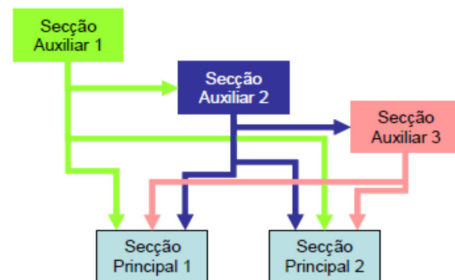


Fig. 10 – Método Distribuição Sequencial  
Extraída do PCAH – 3ª Ed.

▪ ***Método de distribuição recíproca***

Este é o método mais complexo dos três referidos mas que contempla todas as relações entre todas as secções auxiliares antes da distribuição dos custos nas secções principais. (fig. 11)

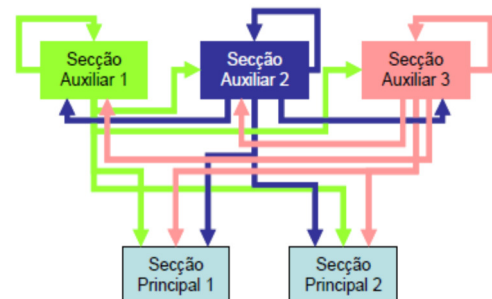


Fig. 11 – Método de Distribuição Recíproca Extraída  
do PCAH – 3ª Ed.

No entanto, o PCAH – 3ª Ed. utiliza exclusivamente o método de distribuição recíproca.

- **Terceiro Nível**

No terceiro nível imputam-se os custos totais das secções auxiliares de apoio geral às secções auxiliares de apoio clínico e secções principais. (fig. 12)

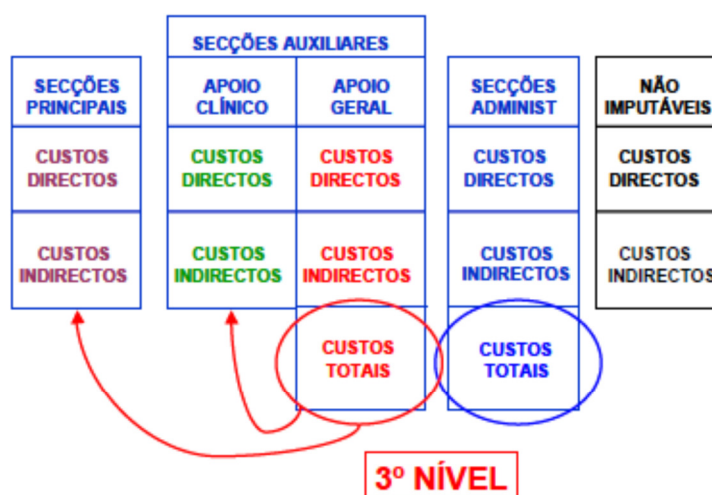


Fig. 12 - Apuramento dos Custos 3º Nível Extraída do PCAH - 3ª Ed.

- **Quarto Nível**

No 4º nível são imputados os custos totais das secções auxiliares de apoio clínico às secções principais. (fig. 13)



Fig. 13 - Apuramento dos Custos 4º Nível Extraída do PCAH - 3ª Ed.

Depois de concluídos os 4 níveis de distribuição e de conhecer a produção de cada uma das secções, é possível obter:

- **Custo unitário da secção homogénea (CUsh)**

$$CUsh = \frac{CT}{P}$$

CT – Custo total

P – Produção

- **Custo unitário directo da secção homogénea (CUDsh)**

$$CUDsh = \frac{\sum CD}{P}$$

CD – Custo direto

P – Produção

- **Custo unitário indirecto da secção homogénea (CUIsh)**

$$CUIsh = \frac{\sum CI}{P}$$

CI – Custo indirecto

P – Produção

Após conhecimento da estrutura organizacional e das regras de distribuição dos custos indirectos nos 2º, 3º e 4º níveis, estão reunidas as condições mínimas para perceber o processo de implementação descrito no ponto seguinte.

### **3.5 Caso – A implementação do PCAH - 3ª Ed.**

Após a necessária autorização da diretora para a execução desta implementação ficaram garantidas as capacidades físicas, humanas e financeiras e as condições impostas, para levar a cabo a implementação e de reunião com o economista consciente para a importância desta técnica de gestão, levou-se a cabo este estudo de caso.

A implementação começou já no decorrer do 2º trimestre do ano e implicou a recuperação de dados históricos e a tomada de conhecimento da realização de tarefas não sujeitas a registo e por isso informação irre recuperável, no entanto ficaram lançadas as medidas corretivas para daí em diante se procederem aos necessários registos. Por exemplo: a realização de uma consulta médica com a realização de atos de enfermagem (avaliação de tensão arterial) apenas era registada a consulta.

Como estudo de caso que se trata, todo o processo passou por recolha de informação histórica e documentos, entrevistas pontuais sempre que necessárias com enfermeiros e médicos, pessoal administrativo e técnicos de manutenção e informático, com o intuito de perceber que atividades desempenhavam e aferir da importância que cada um deles dava a cada tarefa e perceber as expectativas que cada um pretendia ver atingidas, depois de explicado sucintamente do que se tratava a contabilidade analítica.

As tarefas anteriores descritas, foram desempenhadas pelo chefe de serviços administrativos, um quadro intermédio, com vasto acesso aos serviços e a quem é reconhecida importância tal para que se obtivessem respostas, mas sem o peso institucional da direção.

No capítulos seguintes são revelados os desenvolvimentos das 5 fases propostas na metodologia, para a implementação do PCAH – 3ª Ed.

### **3.5.1. 1ª Fase - Criação de equipa de implementação**

Nesta primeira fase pretendia-se uma equipa autónoma e responsável, tutelada pela direção hospitalar, a dois níveis. Um primeiro nível composto por economistas e financeiros e a um segundo nível mais alargado que incluísse todos os diretores de serviço que iriam ajudar, aconselhar e alertar para situações não financeiras ou mensuráveis Lehtonen (2007),

Esta equipa deveria estabelecer um calendário de implementação e de reporte à direção do seu cumprimento.

A equipa nunca veio a ser criada, e apesar do interesse manifestado pelos principais responsáveis pela instituição, a sua implementação ficou à responsabilidade, apenas do investigador.

Nesta fase pretendia-se obter com a criação de uma equipa de implementação as vantagens abaixo descritas mas que não foram atingidas pelas dificuldades que foram encontradas. A inexistência de uma equipa de implementação revelou o inverso das vantagens.

#### **✓ *Vantagens - Criação de equipa de implementação***

- Sensibilização de um grupo influente para a importância da contabilidade analítica;
- Aquisição de uma visão multipessoal e multidisciplinar;
- Aumenta o grau de comprometimento da organização.

#### **✓ *Dificuldades- Criação de equipa de implementação***

- Interpretação desta implementação como se de uma ferramenta de inspeção se tratasse;
- Inexistência de profissionais com elevada competência especializada em análise de custos;
- Dificuldades de alinhamento de agendas dos elementos;
- Trabalho desenvolvido em horário pós-laboral.

✓ ***Medidas adoptadas - Criação de equipa de implementação***

- Trabalho individual realizado com recurso a diversos elementos e fontes de informação, sempre que se encontrou uma dificuldade.

**3.5.2. 2ª Fase - Identificação do Modelo de apuramento de custos (regras de distribuição e repartição)**

O modelo de apuramento de custos passa pelo método de distribuição recíproca como explicado anteriormente no capítulo 3.4 tal como é apresentado no PCAH – 3ª Ed..

Nesta fase, tomou-se conhecimento das regras de distribuição e repartição previstas no PCAH – 3ª Ed. e analisou-se o sistema de custeio existente na expectativa de encontrar pontos de ligação ao que se pretende implementar, o que veio acontecer. A unidade possuía contabilidade analítica apenas de 1º nível, isto é, apenas imputava os custos diretos às respetivas secções homogéneas.

Para realizar na totalidade a contabilidade analítica proposta no PCAH – 3ª Ed., nesta fase foram também assegurados mecanismos de registo, processamento e análise dos dados, para os valores e informações a obter na fase seguinte. O Microsoft Excel® mostrou-se uma ferramenta capaz de realizar os cálculos e emitir relatórios e o programa Sage Infologia capaz de registar contabilisticamente essa informação.

Hoje em dia as avançadas tecnologias de informação podem ser um mecanismo que facilmente criam diferentes cenários sobre os mesmos dados. As respostas às seguintes perguntas revelaram-se importantes:

- Que informação é já obtida e de que forma é utilizada?
- Que informação é suposto ser obtida, quais os seus destinatários e com que periodicidade?
- Que fontes de informação existem?
- Qual a qualidade/fiabilidade dos dados obtidos?
- Qual a estrutura orgânica da unidade?

Da mesma forma que na fase anterior, foram identificadas as vantagens, dificuldades e as medidas adotadas.

✓ ***Vantagens- Identificação do Modelo de apuramento de custos (regras de distribuição e repartição)***

- Tomou-se conhecimento dos diferentes métodos de custeio apesar da obrigatoriedade da adopção do previsto no PCAH – 3ª Ed.;
- Setorialmente, procedeu-se ao levantamento das tarefas desempenhadas de acordo com o profissional;
- Tomou-se consciência da capacidade instalada;
- Demonstraram-se as relações entre as diversas secções;
- Identificaram-se circuitos ineficientes e tarefas desnecessárias e redundantes.

✓ ***Dificuldades- Identificação do Modelo de apuramento de custos (regras de distribuição e repartição)***

- O modelo proposto não permitiu todas as respostas pretendidas pelos diversos destinatários;
- Ausência de documentação dos procedimentos sujeitos a registo;
- Inexistência de um profissional detentor de conhecimentos cumulativos das áreas clínicas, económicas e financeiras.

✓ ***Medidas adoptadas - Identificação do Modelo de apuramento de custos (regras de distribuição e repartição)***

- Aplicação do método previsto com recolha de dados com maior detalhe do que o exigido, de forma a poder desagregar um pouco mais a informação alargando os cenários possíveis de análise, sem nova recolha de dados.

Na fase seguinte é descrita a forma de obtenção dos dados.

### **3.5.3. 3ª Fase - Obtenção de dados**

Depois de na fase anterior ter-se percebido os critérios e a informação necessária para o apuramento dos custos das secções homogéneas, foi muito importante ter consciência do significado de cada conceito e que influencia esse apuramento. A título de exemplo um dia de internamento num hospital privado acontece sempre que existe uma pernoita, a mesma regra do setor hoteleiro, no entanto num hospital público a permanência do doente tem que suplantar as 24 horas. Outros conceitos são explicitados no anexo II.

Ainda nesta fase, obtiveram-se os dados e embora não sendo esse o objetivo inicial, acabou-se também por avaliar a capacidade e qualidade dos sistemas de recolha e processamento de informação existentes.

De acordo com a maior dimensão do hospital poder-se-á ponderar a criação de uma equipa de recolha de dados com reporte direto à equipa de implementação de 2º nível, caso contrário, caberá a esta essa responsabilidade. Durante este período, o contacto com os colaboradores operacionais foi de vital importância.

Por um lado, e uma vez que a unidade hospitalar tem um sistema de informação integrado, não deixa de ser verdade que cada computador na instituição albergava muitas vezes dados e relatórios não presentes no sistema de informação integrado. Cada utilizador cria informação do seu setor e das suas tarefas, em pequenos programas de apoio às suas atividades diárias que são detentores de informação de elevada qualidade e interesse. Os dados recolhidos pretenderam-se em quantidade e valor, datados, com indicação da proveniência e destino. Toda a informação foi importante, mesmo aquela que eventualmente parecia não contribuir para atingir os objetivos definidos.

Fez-se o levantamento das tarefas desempenhadas e mediu-se sempre que possível em função da quantidade, valor e tempo, em todos os setores, e mantiveram-se entrevistas com os elementos que os compõem.

Prevê-se que a primeira recolha de dados seja a mais difícil, pela novidade e necessidade de dar explicações às perguntas colocadas.

Esta foi a fase mais visível para todos os funcionários da instituição.



A informação da atividade clínica flui ao longo do processo do atendimento do doente, de forma integrada, e de comum acordo com todos os envolvidos, de forma transversal a toda a instituição, desta forma, são imediatamente eliminadas duplicações de registos informáticos e tarefas.

Os dados da produção realizada foram obtidos através da aplicação Glinntt-Hs®, FACTUS® e SIG® aplicações desenvolvidas em plataformas Oracle Forms® e Oracle Reports® pela empresa Glinntt®.

O pessoal médico e administrativo, decisores e financeiros, farmacêuticos, auxiliares e doentes, foram ouvidos quanto às suas preocupações e necessidades. No entanto esta informação deve transitar num meio bidirecional, pois é a melhor forma de garantir aos fornecedores de informação que o seu contributo foi valorizado, ao dar a conhecer o resultado obtido com a conjugação dos interesses de todos, garantindo desta forma a manutenção do próprio canal de comunicação.

Nesta fase foram colocadas questões que embora simples foram de árdua resposta:

1. Quais as unidades de atividades de trabalho realizadas por pessoas e equipamentos da organização?
2. Quais os custos e medidas de desempenho?
3. Como se relacionam as diversas atividades e os custos?
4. Quais os *drivers* de atividade e como medi-los e que determinam a carga de trabalho?
5. Como fluem os custos das atividades acumuladas, para as atividades ou produtos e serviços seguintes?

O departamento de contabilidade geral revelou-se uma boa fonte de informação, através da consulta dos documentos quer de compras/aquisições quer de vendas de onde se pode extrair grande parte do valor dos *inputs* e *outputs*.

Os dados da contabilidade foram extraídos da aplicação da Sage-Infologia Linha 50®, e dos Recursos Humanos a partir da aplicação Sage-Infologia Next®.

Uma pesquisa profunda sobre o *software* de registo clínico deu uma imagem das unidades de atividade registadas que foram confrontadas no local onde são desempenhadas, de forma a detetar atividades não registadas ou até agora não sujeitas a registo, devendo então ser avaliada a relevância contabilística para a necessidade de tal registo.

As visitas a cada um dos centros de atividade, foram alvo de curiosidade desconfiada, com os colaboradores a emitirem razões pouco abonatórias quanto às razões dessas visitas, ainda assim, as visitas revelaram as tarefas que aí desempenhavam. Foi frequente quando se colocou uma pergunta, obter como resposta uma outra pergunta de onde se extraia as preocupações pessoais dos funcionários.

Houve necessidade de esclarecer os conceitos apresentados no PCAH – 3ª Ed., de forma a que os dados obtidos não fossem enviesados devido a diferenças de perceção de conceitos do fornecedor da informação. No anexo II são listados os conceitos tidos como necessários de esclarecimento. Os conceitos encontram-se definidos na sua maioria na deliberação 601/2005 do Conselho Superior de Estatística, publicada em Diário da República II Série n.º 81 de 27 de Abril de 2005 e disponível para consulta no sistema integrado de metainformação do Instituto Nacional de Estatística.

Importa ainda salientar a importância de não alterar a definição do conceito, mesmo que de comum acordo entre o fornecedor e o destinatário da informação, sob pena de se perder a comparabilidade de indicadores com as unidades de saúde similares.

✓ ***Vantagens - Obtenção de dados***

- Existência de registos de boa qualidade quando já são alvo de auditorias externas;
- Existência de alguns pontos de controlo através de cruzamento de informação;
- *Software* clínico utilizado na instituição está fortemente implantado noutras unidades e por isso conhecido do pessoal clínico que é muito “nómada”.

✓ ***Dificuldades - Obtenção de dados***

- Dificuldade de obtenção de informação necessária para o indutor do custo definido;
- Dificuldade na medição do tempo de intervenção dos intervenientes pelas atividades desempenhadas. (ex. Tempo que o enfermeiro gasta em registos administrativos e o que gasta em atendimento ao doente e o que gasta em atendimento aos familiares, ou em reposição de *stocks*...)
- Existência de atos praticados não registados e por isso não mensurados;
- A existência de “papel” aumenta a inércia para a ausência de registos informáticos;
- Tarefas desempenhadas no setor errado;
- Registos de unidades de atividades de má qualidade, incorrectos ou incompletos;
- Registos sem utilidade alguma ou até duplicados. Ruído de informação;
- Os documentos contabilísticos nem sempre apresentam todas as informações necessárias;
- Impossibilidade de registo informático de alguns atos prestados ou tarefas realizadas;
- Existência de registos “pessoais” e *softwares* paralelos de forma a colmar algumas lacunas do ERP existente;
- As fontes de dados encontram-se distribuídas por diversos *softwares*;
- Pouca flexibilidade do ERP para criar novos mapas, logo muito dependentes de um serviço informático externalizado.

✓ ***Medidas adoptadas - Obtenção de dados***

- Elaborar os mapas de repartição de custos em Microsoft Excel® com a devida classificação do PCAH - 3ª Ed.;
- Elaborar os mapas de reporte propostos pelo PCAH - 3ª Ed. em Microsoft Excel®;
- Criação de folhas de cálculo para recolha de dados e transcrição e uniformização de dados que se encontravam em suporte papel;
- Criação de tabela de conversão das classificações internas, nas propostas pelo PCAH - 3ª Ed., no entanto melhor seria uma reclassificação em tempo oportuno de forma a evitar esta “conversão”;

- Propor rotina de entrega de dados calendarizado ao departamento da contabilidade.

#### **3.5.4. 4ª Fase - Tratamento dos dados**

Depois de na fase anterior se terem obtido os dados, estes necessitaram de ser organizados, processados, analisados e interpretados, de acordo com o PCAH – 3ª Ed., não correndo assim o risco de obter resultados de tal forma que não se consiga retirar deles a informação desejada.

Esta fase começou ainda antes da anterior ter terminado, o que foi positivo, porque resultou na antecipação da validade da qualidade dos dados recolhidos e na capacidade de resposta dos meios para o tratamento dos dados.

A CA foi registada na classe 9 e obedeceu a um sistema dualista e digráfico, pelo uso de contas reflectidas sempre que possível.

Nesta fase foram detectadas as seguintes vantagens e dificuldades e foram tomadas as seguintes medidas:

##### **✓ *Vantagens - Tratamento dos dados***

- Existência de rotinas habituais de tratamento de dados;
- Implicitamente foi avaliada a qualidade dos registos;
- A obtenção de resultados e respostas;
- Localização de registos inúteis.

##### **✓ *Dificuldades - Tratamento dos dados***

- Classificação dos documentos:
  - Défice de informação do local ou responsável pelo custo ocorrido;
  - Défice de informação constante das facturas dos fornecedores, e utilização de linguagem pouco esclarecedora quanto aos bens adquiridos;
  - Proveniência de informação em suporte papel e em suporte informático e de diferentes aplicações incompatíveis;

- Inconsistência dos dados.
- Indutores de custo inexistentes;
- As classificações internas não estão alinhadas pelas classificações propostas no PCAH - 3ª Ed.;
- Existência de outras formas mais eficientes do que o indutor de custo proposto.

✓ ***Medidas adoptadas 4ª Fase - Tratamento dos dados***

- Reorganização do plano de contabilidade analítica de acordo com o PCAH - 3ª Ed.;
- Reclassificação dos documentos contabilísticos;
- Classificação dos custos;
- Introdução de dados nos mapas elaborados no Microsoft Excel®;
- Proposta a eliminação de registos inúteis;
- Proposta de criação de novos campos de recolha de informação pertinente;
- Proposta de novas formas de registo.

### **3.5.5. 5ª Fase - Apresentação de resultados**

Encontramos limitações na informação disponível, dificuldade na obtenção e aplicação dos indutores de custo, resistências e incompreensões de alguns profissionais para mais uma tarefa adicional, falta de informação, atrasos na obtenção dos dados, conflitos de interesses, cansaço e até desânimo.

Encontramos ainda prestações de cuidados de saúde não faturáveis e outros por valor superior e outros por valor inferior aos custos incorridos e outros ainda que não geram qualquer valor acrescentado à organização. Obtivemos um rol de tarefas desnecessárias, ou executadas por recursos mais caros e até novas tarefas passíveis de virem a ser realizadas e que acrescentem valor.

Encontramos ainda capacidade instalada esgotada que veio corroborar a decisão tomada de alargamento de instalações que neste momento a unidade está a concretizar e que pode abrir portas para a prestação mais e de novos serviços.

Espera-se que a informação obtida da implementação da contabilidade analítica leve à eliminação de pontos de ineficiência, e a aumentos de eficiência, podendo assim obter um preço de venda mais baixo na prestação dos cuidados de saúde, o que poderia por um lado aumentar o acesso dos doentes e por outro ganhar capacidade concorrencial no mercado.

No entanto os mapas obtidos mostraram-se incapazes de auxiliar na contratualização, uma vez que as tabelas de preço estão indexadas a cada um dos atos praticados e não à média de todos os atos.

O orçamento para o próximo ano terá um documento de algum suporte para os valores que nele venham a figurar e a manutenção da CA, no ano seguinte dará indicadores de performance por comparação com os do ano anterior.

Em suma se a implementação da CA conseguir gerar informação que mude a forma de gestão, para outra mais eficiente então conseguiu atingir o seu principal objectivo.

## **4. Conclusão**

Tendo presente que o objetivo desta dissertação é o estudo da implementação do PCAH - 3ª Ed. numa unidade hospitalar privada do setor não lucrativo, o PCAH - 3ª Ed. foi de difícil implementação desde logo pelo curto calendário imposto, aproximadamente 6 meses e pela abrangência organizacional sobre a qual recaiu. A unidade hospitalar possui quase a totalidade das unidades funcionais e especialidades médicas e cirúrgicas, previstas no PCAH – 3ª Ed., ficando excluídas mais significativamente a Unidade de Cuidados Continuados Integrados, Radioterapia, Psiquiatria e abuso de substâncias, unidade de Transplantes, Hemodiálise e Serviço domiciliário. Sabemos agora que uma implementação do tipo teste piloto em apenas um setor teria sido mais vantajosa, uma vez que as dificuldades detetadas foram idênticas e transversais a todas as secções da instituição.

O PCAH – 3ª Ed. mostrou-se bem sucedido no que se refere à cobertura de todas especialidades previstas pela Ordem dos Médicos e à estrutura prevista das secções homogéneas, apenas se detetou a falta do serviço de capelania e embora esta unidade hospitalar, não tenha diretamente responsabilidades formativas era de esperar uma secção destinada ao ensino e investigação, de forma a registar a atividade desempenhada pela enfermagem em estágio académico.

No que se refere à codificação das contas, o facto da mesma especialidade apresentar códigos diferentes em cada secção dificulta o tratamento e a localização de dados, a título exemplificativo, Cardiologia tem o código 02 nos serviços clínicos - internamento, nos Serviços clínicos – ambulatório apresenta o código 19 e na consulta externa o 03.

Quanto ao sistema de custeio e dos dados obtidos e da opinião expressa pelos entrevistados constatou-se que o método das secções homogéneas gera informação reduzida face ao atual nível de registos existente. O PCAH - 3ª Ed. não tem previsto outro sistema de custeio senão o das secções homogéneas, mas afigura-se que um sistema de custeio do tipo ABC, PLICS ou até mesmo TDABC geraria informação mais profícua para os destinatários da informação.

Da forma de repartição e distribuição dos custos também este PCAH – 3ª Ed. não aproveita as potencialidades que hoje as tecnologias de informação disponibilizam, existindo melhores indutores de custo do que as regras de repartição previstas. Por exemplo, a forma de distribuição do custo das amortizações/reintegrações com base nas tabelas de amortização previstas legalmente em vez do efetivo desgaste incorrido.

Da apresentação dos resultados, o PCAH – 3ª Ed. prevê dois mapas, o dos custos e o dos proveitos. O mapa dos custos com a grande divisão de elementos diretos e elementos indiretos e o apuramento do custo unitário direto e do custo unitário indireto. O mapa dos proveitos com o apuramento do proveito unitário direto. No entanto, não existe nenhum mapa de apuramento da margem gerada.

Os mapas apresentados carecem de desagregação da informação e apuramento de margem por secção, por unidade de obra, por especialidade, por ato,...etc.

Os resultados obtidos não estão orientados para a formulação de preços.

Apesar das situações referidas, a implementação do PCAH – 3ª Ed., dependeu do ambiente geral proporcionado para a sua implementação, da envolvimento diretiva e da capacidade técnica e humana, para a concretizar.

Relativamente à credibilidade deste estudo, podemos afirmar que internamente, pode estar em causa devido ao facto da amostra dos entrevistados não ter sido aleatória nem ter sido possível obter as expectativas de pelo menos um médico de cada especialidade. No que à credibilidade externa diz respeito, acreditamos ter identificado os fatores essenciais à implementação do PCAH – 3ª Ed. numa instituição hospitalar privada do setor não lucrativo.

Quanto à fiabilidade ou replicabilidade dos resultados noutra instituição privada do setor não lucrativo, não se espera que venham a ser os mesmos devido à estrutura, missão e valores de cada instituição, no entanto, os resultados mostram-se coerentes e são compreensíveis numa relação causal.



Em suma:

Não se pretendeu apontar as causas que levam à inexistência da contabilidade analítica nos hospitais, mas sim mostrar as facilidades e dificuldades encontradas na implementação do PCAH – 3ª Ed. nesta instituição.

Este PCAH – 3ª Ed. embora implementável, não respondeu às necessidades de informação desta unidade do setor não lucrativo.

Na revisão da literatura foi evidente a solicitação de diversas entidades para a revisão deste PCAH – 3ª Ed. ao nível do sistema de custeio proposto. Neste sentido espera-se o contributo e acompanhamento da FEP, para um PCAH revisto, que garanta comparabilidade entre as entidades, flexibilidade quanto ao sistema de custeio, simplicidade e facilidade de implementação e gerador de informação útil para efeitos de gestão, controlo e orçamentação.

Esta dissertação vem propor o desafio a uma unidade hospitalar seleccionar apenas uma secção homogénea devidamente delimitada e calcular os custos e proveitos pelos diversos métodos e avaliar aquele que melhor informação gera, numa base custo-benefício da informação obtida.

## **Anexos**

### **Índice de Anexos**

Anexo I - Estrutura Organizacional	54
Anexo II – Conceitos	58
Anexo III - Classificação dos Custos	61
Anexo IV - Unidade de Obra	62

## Anexo I - Estrutura Organizacional

1 Secções Principais		
<b>11 Serviços Clínicos - Internamento</b>	<i>111 Medicinas /Especialidades Médicas</i>	111 01 Medicina Interna
		111 02 Cardiologia
		111 04 Endocrinologia
		111 05 Gastroenterologia
		111 08 Nefrologia
		111 09 Neurologia
		111 10 Pneumologia
		112 01 Cirurgia Geral
		112 02 Cirurgia Maxilo-Facial
		112 03 Cirurgia Plástica Reconstructiva e Estética
<b>11 Serviços Clínicos - Internamento</b>	<i>112 Cirurgias / Especialidades Cirúrgicas</i>	112 04 Cirurgia Cardio Toracica
		112 05 Angiologia e Cirurgia Vascular
		112 06 Neurocirurgia
		112 07 Oftalmologia
		112 08 Ortopedia
		112 09 Otorrinolaringologia
		112 11 Urologia
		112 18 Estomatologia
	<i>113 Obstetrícia – Ginecologia</i>	113 01 Obstetrícia
		113 02 Ginecologia
<b>11 Serviços Clínicos - Internamento</b>	<i>114 Medicina da Criança e do Adolescente</i>	114 01 Pediatria
		114 02 Cirurgia Pediatria
<b>11 Serviços Clínicos - Internamento</b>	<i>116 Unidade de Cuidados Intensivos</i>	116 01 UCI Polivalente

<b>12 Serviços</b>  <b>Clínicos –</b>  <b>Ambulatório</b>		121 03 Nefrologia	
		121 04 Psiquiatria	
		121 07 Imuno – Alergologia	
		121 08 Dermato - Venereologia	
		121 09 Pneumologia	
		121 10 Ginecologia - Obstetrícia	
		121 11 Urologia	
		121 12 Ortopedia	
		121 13 Estomatologia	
		121 14 Cirurgia Geral	
		121 15 Pediatria	
		121 16 Endocrinologia	
		121 17 Cirurgia Maxilo - Facial	
		121 18 Anestesiologia	
		121 19 Cardiologia	
		121 20 Neurologia	
		121 21 Gastreterologia	
		121 22 Oftalmologia	
		121 24 Otorrinolaringologia	
		<i>122 Urgência</i>	122 01 Urgência Geral / SO
			123 01 Angiologia e Cirurgia Vascular
			123 02 Anestesiologia
		123 03 Cardiologia	
		123 05 Cirurgia Córdio - Torácica	
		123 06 Cirurgia Geral	
		123 07 Cirurgia Maxilo - Facial	
		123 08 Cirurgia Pediátrica	
		123 09 Cirurgia Plástica Reconstructiva e Estética	
		123 10 Dermato - Venereologia	
		123 12 Endocrinologia	
		123 13 Estomatologia	
	<i>123 Consulta externa</i>	123 15 Ginecologia – Obstetrícia	
		123 16 Gastreterologia	
		123 19 Imuno - Alergologia	
		123 22 Medicina Interna	
		123 25 Nefrologia	
		123 26 Neuro - Cirurgia	
		123 27 Neurologia	
		123 30 Oftalmologia	
		123 32 Otorrinolaringologia	
		123 33 Ortopedia	
		123 34 Pediatria	
		123 35 Pneumologia	
		123 36 Psiquiatria	
		123 40 Urologia	
	<i>125 Cirurgia de Ambulatório</i>		

## 2 Secções Auxiliares de Apoio Clínico

201 Anatomia Patológica

202 Patologia Clínica

203 Imagiologia

210 Técnicas de Cardiologia

212 Técnicas de Neurofisiologia,  
Neurologia e outros procedimentos de  
disciplinas neurológicas

213 Técnicas de Oftalmologia

214 Técnicas de Otorrinolaringologia

215 Técnicas de Pneumologia

216 Técnicas de Urologia

220 Técnicas de Ginecologia

221 Técnicas de Dermatologia

222 Técnicas de Nefrologia

226 Técnicas de Cirurgia maxilo - facial

227 Técnicas de Estomatologia

229 Técnicas de Imuno - alergologia

230 Técnicas de Obstetrícia

231 Técnicas de Ortopedia

232 Técnicas de Psiquiatria

240 Anestesiologia

240 01 Anestesiologia

240 02 Terapia da dor crónica

250 Bloco Operatório

299 Outros serviços de apoio clínico

299 03 Esterilização

299 08 Serviços farmacêuticos

## 3 Secções Auxiliares de Apoio Geral

### 31 Serviço de instalações

#### e equipamentos

**32 Serviços hoteleiros**

*32 01 Serviço de alimentação e  
dietética*

*32 02 Serviço de tratamento de  
roupa*

*32 03 Serviço de higiene e  
limpeza*

*32 04 Serviço de segurança e  
apoio*

**4 Secções Administrativas**

**41 Administração e**

**Direcção**

**42 Serviços técnicos e  
administrativos**

## **Anexo II - Conceitos**

### **Internamento <sup>1</sup>**

Conjunto de serviços que prestam cuidados de saúde a indivíduos que, após serem admitidos, ocupam cama (ou berço de neonatologia ou pediatria), para diagnóstico, tratamento ou cuidados paliativos, com permanência de, pelo menos, 24 horas.

### **Doentes tratados num serviço de especialidade/valência de um estabelecimento de saúde num período <sup>2</sup>**

Doentes que deixaram de permanecer internados num serviço de especialidade / valência de um estabelecimento de saúde num determinado período e ainda os que transitaram para o período seguinte.

### **Dias de internamento/tempo de internamento num período <sup>3</sup>**

Total de dias utilizados por todos os doentes internados, nos diversos serviços de um estabelecimento de saúde com internamento, num período, exceptuando os dias das altas dos mesmos doentes nesse estabelecimento de saúde. Não são incluídos os dias de estada em berçário ou em serviço de observação de serviço de urgência

### **Consulta médica <sup>4</sup>**

Ato de assistência prestado por um médico a um indivíduo, podendo consistir em observação clínica, diagnóstico, prescrição terapêutica, aconselhamento ou verificação da evolução do seu estado de saúde.

### **Cirurgia de internamento <sup>5</sup>**

Intervenção cirúrgica programada realizada sob anestesia geral, locorregional ou local, em regime de internamento, com permanência do doente no estabelecimento hospitalar por um período igual ou superior a 24 horas.

### **Cirurgia de ambulatório <sup>6</sup>**

Intervenção cirúrgica programada, realizada sob anestesia geral, loco-regional ou local que, embora habitualmente efetuada em regime de internamento, pode ser realizada com permanência do doente inferior a 24 horas.

---

<sup>1</sup> Conceito 3443 da 601ª Deliberação do Conselho Superior de Estatística (CSE) in Diário da Republica II série nº81, de 27 de Abril de 2005, disponível em <http://smi.ine.pt/>

<sup>2</sup> Conceito 3576 da 601ª Deliberação do Conselho Superior de Estatística (CSE) in Diário da Republica II série nº81, de 27 de Abril de 2005, disponível em <http://smi.ine.pt/>

<sup>3</sup> Conceito 513 da 601ª Deliberação do Conselho Superior de Estatística (CSE) in Diário da Republica II série nº81, de 27 de Abril de 2005, disponível em <http://smi.ine.pt/>

<sup>4</sup> Conceito 510 da 601ª Deliberação do Conselho Superior de Estatística (CSE) in Diário da Republica II série nº81, de 27 de Abril de 2005, disponível em <http://smi.ine.pt/>

<sup>5</sup> Conceito 7860 in Instituto Nacional de Estatística, IP; DES/CV - abril 2012 disponível em <http://smi.ine.pt/>

<sup>6</sup> Conceito 506 da 601ª Deliberação do Conselho Superior de Estatística (CSE) in Diário da Republica II série nº81, de 27 de Abril de 2005, disponível em <http://smi.ine.pt/>

### **Bloco operatório <sup>7</sup>**

Unidade orgânico-funcional constituída por um conjunto integrado de meios humanos, físicos e técnicos destinada à prestação de tratamento cirúrgico ou realização de exames que requeiram elevado nível de assepsia e em geral anestesia.

### **Unidade de cuidados intensivos – UCI <sup>8</sup>**

Conjunto integrado de meios físicos, técnicos e humanos especializados, onde os doentes em estado crítico, com falência de funções orgânicas vitais, são assistidos por meio de suporte avançado de vida, durante 24 horas por dia.

### **Hospital de dia <sup>9</sup>**

Serviço de um estabelecimento de saúde onde os doentes recebem, de forma programada, cuidados de saúde, permanecendo sob vigilância, num período inferior a 24 horas.

### **Serviço de urgência <sup>10</sup>**

Unidade orgânica de um Hospital para tratamento de situações de emergência médica, cirúrgica, pediátrica ou obstétrica, a doentes vindos do exterior, a qualquer hora do dia ou da noite.

### **Intervenção Cirúrgica <sup>11</sup>**

Um ou mais atos operatórios com o mesmo objetivo terapêutico e ou diagnóstico, realizado(s) por cirurgião(ões) em sala operatória, na mesma sessão, sob anestesia geral, locorregional ou local, com ou sem presença de anestesista.

### **Farmácia <sup>12</sup>**

Estabelecimento de saúde, licenciado por alvará concedido pelo Instituto Nacional da Farmácia e do Medicamento (INFARMED), através de concurso público, apenas a farmacêuticos. O exercício da sua atividade está devidamente regulamentado, competindo aos farmacêuticos, ou aos seus colaboradores, sob a sua responsabilidade, a função de preparar, controlar, conservar e dispensar medicamentos ao público. Pode ter, em condições devidamente regulamentadas, dois postos farmacêuticos novos.

---

<sup>7</sup> – Conceito 498 da 601ª Deliberação do Conselho Superior de Estatística (CSE) in Diário da Republica II série nº81, de 27 de Abril de 2005, disponível em <http://smi.ine.pt/>

<sup>8</sup> Conceito 561 da 601ª Deliberação do Conselho Superior de Estatística (CSE) in Diário da Republica II série nº81, de 27 de Abril de 2005, disponível em <http://smi.ine.pt/>

<sup>9</sup> Conceito 524 da 601ª Deliberação do Conselho Superior de Estatística (CSE) in Diário da Republica II série nº81, de 27 de Abril de 2005, disponível em <http://smi.ine.pt/>

<sup>10</sup> Conceito 555 da 601ª Deliberação do Conselho Superior de Estatística (CSE) in Diário da Republica II série nº81, de 27 de Abril de 2005, disponível em <http://smi.ine.pt/>

<sup>11</sup> Conceito 534 da 601ª Deliberação do Conselho Superior de Estatística (CSE) in Diário da Republica II série nº81, de 27 de Abril de 2005, disponível em <http://smi.ine.pt/>

<sup>12</sup> Conceito 520 da 601ª Deliberação do Conselho Superior de Estatística (CSE) in Diário da Republica II série nº81, de 27 de Abril de 2005, disponível em <http://smi.ine.pt/>



### **Serviço complementar de diagnóstico**<sup>13</sup>

Conjunto especializado de recursos onde se realizam exames e testes diversos, que fornecem resultados necessários à elaboração ou aprofundamento do diagnóstico clínico.

### **Tratamento**<sup>14</sup>

Ato terapêutico realizado num doente por um profissional de saúde.

### **Sessões em hospital de dia**<sup>15</sup>

Intervenções, geralmente terapêuticas, em doentes, assistidos em hospital de dia.

### **Enfermaria**<sup>16</sup>

Divisão funcional de um estabelecimento de saúde que contempla o local dos serviços de internamento onde permanecem os doentes, com pelo menos a existência de três camas.

### **Quarto**<sup>17</sup>

Quarto de internamento hospitalar apetrechado com cama para um doente, banheiro privativo e acomodações para acompanhante.

### **Quarto Semiprivado**<sup>18</sup>

Quarto de internamento de um hospital apetrechado com camas para dois doentes e banheiro privativo.

---

<sup>13</sup> Conceito 552 in Grupo de Trabalho sobre Estatísticas da Saúde (CSE) disponível em <http://smi.ine.pt/>

<sup>14</sup> Conceito 559 in Grupo de Trabalho sobre Estatísticas da Saúde (CSE) disponível em <http://smi.ine.pt/>

<sup>15</sup> Conceito 4756 da 601ª Deliberação do Conselho Superior de Estatística (CSE) in Diário da Republica II série nº81, de 27 de Abril de 2005, disponível em <http://smi.ine.pt/>

<sup>16</sup> Conceito 3465 da 601ª Deliberação do Conselho Superior de Estatística (CSE) in Diário da Republica II série nº81, de 27 de Abril de 2005, disponível em <http://smi.ine.pt/>

<sup>17</sup> Conceito 7863 in Instituto Nacional de Estatística, IP; DES/CV - abril 2012 disponível em <http://smi.ine.pt/>

<sup>18</sup> Conceito 7864 in Instituto Nacional de Estatística, IP; DES/CV - abril 2012 disponível em <http://smi.ine.pt/>

### **Anexo III - Classificação dos Custos**

- Custos Directos:
  - Custo com pessoal;
  - Custo com medicamentos;
  - Custo com materiais médico-cirúrgicos;
  - Custo com meios complementares de diagnóstico e terapêutica.
  
- Custos Indirectos
  - Água
  - Combustíveis;
  - Comunicação;
  - Conservação e reparação;
  - Deslocação e estadas;
  - Eletricidade
  - Lavandaria e costura;
  - Limpeza higiene e conforto;
  - Material administrativo;
  - Material de consumo hoteleiro;
  - Material de escritório;
  - Seguros e publicidade
  - Vigilância e segurança.

#### **Anexo IV - Unidade de Obra**

- Área em M2
- Consumo de produtos farmacêuticos
- Kg de roupa tratada
- N° de análises
- N° de atendimentos
- N° de cirurgias
- N° de consultas
- N° de diárias
- N° de doentes atendidos
- N° de doentes tratados
- N° de exames
- N° de procedimentos anestésicos
- N° de refeições
- N° de relatórios
- N° de sessões
- N° de transfusões
- N° de tratamentos

## Referências Bibliográficas

- ACSS - Base de Dados dos Elementos Analíticos. 2013. Disponível em WWW: <<http://www.acss.min-saude.pt/bdea/>>.
- APHP - HOSPITAIS PRIVADOS - Parceiros de referência na Saúde dos Portugueses. (s.d.). Disponível em WWW: <[http://www.aphp.pt.org/attachments/article/33/aphp\\_brochura\\_f\\_lowduplas\\_a.pdf](http://www.aphp.pt.org/attachments/article/33/aphp_brochura_f_lowduplas_a.pdf)>.
- Baker, Judith J. - Activity-based costing and activity-based management for health care. Aspen Publishers, Inc., 1998. Disponível em WWW: <[http://books.google.pt/books/about/Activity\\_Based\\_Costing\\_and\\_Activity\\_Base.html?id=83xbATY6ix8C&redir\\_esc=y](http://books.google.pt/books/about/Activity_Based_Costing_and_Activity_Base.html?id=83xbATY6ix8C&redir_esc=y)>.
- Banker, Rajiv D.; Potter, Gordon - Economic Implications of Single Cost Driver Systems. *Journal of Management Accounting Research*. Vol. 5. (1993). p. 15-32. Disponível em WWW: <<http://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=bth&AN=9701211534&lang=pt-br&site=ehost-live>>. 10492127
- Barbosa, Cristina Maria Oliveira - A contabilidade pública : os seus destinatários e as suas necessidades de informação : um estudo no sector da saúde - Centro Hospitalar de Vila Nova de Gaia. Universidade do Minho, 2006. Disponível em WWW: <<http://repositorium.sdum.uminho.pt/handle/1822/6977>>.
- Benbasat, Izak; Goldstein, David K.; Mead, Melissa - The Case Research Strategy in Studies of Information Systems. *MIS Quarterly*. Vol. 11. n.º 3 (1987). p. 369-386. Disponível em WWW: <<http://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=bth&AN=4679735&site=eds-live&scope=site&authtype=shib&custid=s5575886>>. 02767783
- Bentes, M. - FINANCING HOSPITALS BASED ON CASE-MIX: THE SITUATION IN PORTUGAL 1995. Disponível em WWW: <[http://portalcodgdh.min-saude.pt/index.php/Financing\\_hospitals\\_based\\_on\\_case-mix:\\_the\\_situation\\_in\\_Portugal](http://portalcodgdh.min-saude.pt/index.php/Financing_hospitals_based_on_case-mix:_the_situation_in_Portugal)>.
- Bruns Jr, William J.; Waterhouse, John H. - Budgetary Control and Organization Structure. *Journal of Accounting Research*. Vol. 13. n.º 2 (1975). p. 177-203. Disponível em WWW: <<http://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=bth&AN=6405870&site=eds-live&scope=site&authtype=shib&custid=s5575886>>. 00218456
- Brynjolfsson, Erik; Hitt, Lorin M.; Kim, Heekyung Hellen - Strength in Numbers: How Does Data-Driven Decisionmaking Affect Firm Performance? 2011.
- Clingo, David - 6 Mistakes to Avoid When Implementing Cost-Accounting as Part of Hospital Decision-Making. Fiscal Medics, Inc., 2011. Disponível em WWW: <<http://www.beckershospitalreview.com/hospital-management-administration/6-mistakes-to-avoid-when-implementing-cost-accounting-as-part-of-hospital-decision-making.html>>.
- Conrado T. Valix, Jose F. Peralta, Christian Aris M. Valix - Financial Accounting. 1991. Philippines: GIC Enterprises and Co., Inc., 2000.
- Costa, Carlos; Santana, R. U. I.; Lopes, Sílvia; Barriga, Nuno - A importância do apuramento de custos por doente: metodologias de estimação aplicadas ao internamento hospitalar português. (Portuguese). *THE VALUE OF COST PER PATIENT: HOSPITAL INPATIENT ESTIMATION METHODOLOGIES APPLIED ON PORTUGUESE CONTEXT*. (English). (2008). p. 131-146. Disponível em WWW: <<http://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=foh&AN=39356626&lang=pt-br&site=ehost-live>>. 08709025
- Daft, Richard L.; Macintosh, Norman B. - A tentative exploration into the amount and equivocality of information processing in organizational work units. *Administrative*

- science quarterly : ASQ ; dedicated to advancing the understanding of administration through empirical investigation and theoretical analysis*. Vol. 26. n.º 2 (1981). p. 207-224. Disponível em WWW: <<http://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=edszbw&AN=EDSZBW540224014&site=eds-live&scope=site&authtype=shib&custid=s5575886>>.
- Demski, J.S. and G.A. Feltham - *Cost Determination: A Conceptual Approach*, Ames, Iowa. Iowa State University Press, 1976.
- Devine, Kevin; O'Clock, Priscilla; Lyons, David - *Health-Care Financial Management in a Changing Environment*. *Journal of Business Research*. Vol. 48. n.º 3 (2000). p. 183-191. Disponível em WWW: <<http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0148296398000836>>. 0148-2963
- Drucker, Peter - *Management Challenges of the 21st Century*. Elsevier, Ltd, 1999.
- Drury, Colin - Thomson Learning, 2006. Disponível em WWW: <<http://books.google.pt/books?id=gyAzGD7JPIC&pg=PR17&dq=Colin+Drury,+Cost+and+Management+Accounting+%E2%80%93+Sixth+Edition&hl=pt-PT&sa=X&ei=ihwUpVnhMK0BpGxgOgN&ved=0CDsQ6AEwAQ#v=onepage&q=Colin%20Drury%2C%20Cost%20and%20Management%20Accounting%20%E2%80%93%20Sixth%20Edition&f=false>>.
- Gal-Or, Esther - *The Advantages of Imprecise Information*. *The RAND Journal of Economics*. Vol. 19. n.º 2 (1988). p. 266-275. Disponível em WWW: <<http://www.jstor.org/stable/2555704>>. 07416261
- Gordon, Lawrence A.; Narayanan, V. K. - *MANAGEMENT ACCOUNTING SYSTEMS, PERCEIVED ENVIRONMENTAL UNCERTAINTY AND ORGANIZATION STRUCTURE: AN EMPIRICAL INVESTIGATION*. *Accounting, Organizations & Society*. Vol. 9. n.º 1 (1984). p. 33-47. Disponível em WWW: <<http://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=bth&AN=5406618&site=eds-live&scope=site&authtype=shib&custid=s5575886>>. 03613682
- Gosselin, M. - *The effect of strategy and organizational structure on the adoption and implementation of activity-based costing*. *Accounting, Organizations and Society*. Vol. 22. n.º 2 (1997). p. 105-122. Disponível em WWW: <<http://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=edselc&AN=edselc.2-52.0-0031066385&site=eds-live&scope=site&authtype=shib&custid=s5575886>>. 03613682
- Government, United Kingdom - *Patient level information and costing systems (PLICS) and reference costs best practice guidance for 2011-12*. Department of Health, 2012. Disponível em WWW: <<https://www.gov.uk/government/publications/patient-level-information-and-costing-systems-plics-and-reference-costs-best-practice-guidance-for-2011-12>>.
- GTRH - *Os Cidadãos no centro do Sistema. Os Profissionais no centro da mudança*. 2011. Disponível em WWW: <[http://www.portaldasaude.pt/NR/rdonlyres/84FCFCE2-3C84-4ABE-8E5F-AD4DDB0B46F4/0/RelatorioGTRH\\_Nov2011.pdf](http://www.portaldasaude.pt/NR/rdonlyres/84FCFCE2-3C84-4ABE-8E5F-AD4DDB0B46F4/0/RelatorioGTRH_Nov2011.pdf)>.
- Hood, Christopher - *The “new public management” in the 1980s: Variations on a theme*. *Accounting, Organizations and Society*. Vol. 20. n.º 2-3 (1995). p. 93-109. Consult. em 1995/4//. Disponível em WWW: <<http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0361368293E0001W>>. 0361-3682
- IGIF - *Plano de Contabilidade Analítica dos Hospitais*. 2007. Disponível em WWW: <[http://www.acss.min-saude.pt/Portals/0/DownloadsPublicacoes/SNS/Info\\_gestao/PCAH\\_3Edicao.pdf](http://www.acss.min-saude.pt/Portals/0/DownloadsPublicacoes/SNS/Info_gestao/PCAH_3Edicao.pdf)>.
- INE - *Anuário Estatístico de Portugal*, 2011. 2013. Disponível em WWW: <[http://www.ine.pt/ngt\\_server/attachfileu.jsp?look\\_parentBoui=152751680&att\\_disp lay=n&att\\_download=y](http://www.ine.pt/ngt_server/attachfileu.jsp?look_parentBoui=152751680&att_disp lay=n&att_download=y)>.

- Jackson, A.; Lapsley, I. - The diffusion of accounting practices in the new "managerial" public sector. *International Journal of Public Sector Management*. Vol. 16. n.º 4-5 (2003). p. 359-372. Disponível em WWW: <<http://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=edselc&AN=edselc.2-52.0-0042090528&site=eds-live&scope=site&authtype=shib&custid=s5575886>>. 09513558
- Kaplan, Robert S.; Anderson, Steven R. - Time-Driven Activity-Based Costing. *Harvard Business Review*. Vol. 82. n.º 11 (2004). p. 131-138. Disponível em WWW: <<http://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=bth&AN=14874836&lang=pt-br&site=ehost-live>>. 00178012
- Kaplan, Robert S.; Bruns, William J. - Accounting and Management: Field Study Perspectives. Boston: Harvard Business School Press, 1987.
- Kaplan, Robert S.; Porter, Michael E. - How to Solve The Cost Crisis In Health Care. *Harvard Business Review*. Vol. 89. n.º 9 (2011). p. 46-64. Disponível em WWW: <<http://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=bth&AN=64495985&lang=pt-br&site=ehost-live>>. 00178012
- Lehtonen, Taru - DRG-based prospective pricing and case-mix accounting—Exploring the mechanisms of successful implementation. *Management Accounting Research*. Vol. 18. n.º 3 (2007). p. 367-395. Disponível em WWW: <<http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S1044500506000606>>. 1044-5005
- Lukka, Kari; Mouritsen, Jan - Homogeneity or heterogeneity of research in management accounting? *European Accounting Review*. Vol. 11. n.º 4 (2002). p. 805-811. Disponível em WWW: <<http://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=bth&AN=9344637&lang=pt-br&site=ehost-live>>. 09638180
- M. Bentes, M.L. Gonçalves, S. Tranquada, J. Urbano - A utilização dos GDH como instrumento de financiamento hospitalar. 1996. Disponível em WWW: <[http://portalcodgdh.min-saude.pt/index.php/A\\_utiliza%C3%A7%C3%A3o\\_dos\\_GDH\\_como\\_instrumento\\_de\\_financiamento\\_hospitalar](http://portalcodgdh.min-saude.pt/index.php/A_utiliza%C3%A7%C3%A3o_dos_GDH_como_instrumento_de_financiamento_hospitalar)>.
- Macedo, N.; Macedo, V. - Gestão hospitalar. Lisboa: Lidel, 2005.
- Macedo, Paulo - Crise como oportunidade para melhorar eficiência. Oslo: OMS, 2013. Disponível em WWW: <[http://www.portaldasaude.pt/NR/rdonlyres/C6706A8D-70F3-4A5B-8392-AA7C5DC4ADC2/0/MS\\_OSLO2013.pdf](http://www.portaldasaude.pt/NR/rdonlyres/C6706A8D-70F3-4A5B-8392-AA7C5DC4ADC2/0/MS_OSLO2013.pdf)>.
- Martins, Eliseu - Contabilidade de Custos. 9ª. São Paulo: Atlas, 2003.
- Merchant, Kenneth A. - The Design of the Corporate Budgeting System: Influences on Managerial Behavior and Performance. *Accounting Review*. Vol. 56. n.º 4 (1981). p. 813. Disponível em WWW: <<http://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=bth&AN=4481664&site=eds-live&scope=site&authtype=shib&custid=s5575886>>. 00014826
- MF - Decreto-Lei n.º 155/92 de 28 de Julho. DIÁRIO DA REPÚBLICA - I SÉRIE - A: 1992. Disponível em WWW: <<http://dre.pt/pdf1sdip/1992/07/172A00/35023509.pdf>>.
- MF/MS - Portaria n.º 898/2000 de 28 de Setembro. DIÁRIO DA REPÚBLICA — I SÉRIE-B: MINISTÉRIOS DAS FINANÇAS E DA SAÚDE, 2000. Disponível em WWW: <<http://www.dre.pt/pdf1s/2000/09/225B00/52505314.pdf>>.
- Mishra, Birenda; Vaysman, Igor - Cost-System Choice and Incentives--Traditional vs. Activity-Based Costing. *Journal of Accounting Research*. Vol. 39. n.º 3 (2001). p. 619-641. Disponível em WWW: <<http://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=bth&AN=5914574&site=eds-live&scope=site&authtype=shib&custid=s5575886>>. 00218456
- MS - Portaria n.º 163/2013 de 24 de Abril. DIÁRIO DA REPÚBLICA - I SÉRIE, 2013. Disponível em WWW: <<http://dre.pt/pdf1sdip/2013/04/08000/0249502606.pdf>>.
- Nyland, Kari; Pettersen, Inger Johanne - The Control Gap: The Role of Budgets, Accounting Information and (Non-) Decisions in Hospital Settings. *Financial Accountability &*

- Management*. Vol. 20. n.º 1 (2004). p. 77-102. Disponível em WWW: <<http://dx.doi.org/10.1111/j.1468-0408.2004.00187.x>>. 1468-0408
- OCDE - *OECD Health Data 2013 - How Does Portugal Compare*. 2013a. Disponível em WWW: <<http://www.oecd.org/portugal/Briefing-Note-PORTUGAL-2013.pdf>>.
- OCDE - *OECD Health Data: Health status: OECD Health Statistics (database online)*. 2013b.
- Oliveira João, Pereira Samuel, Ribeiro João - *Contabilidade e Controlo de Gestão: Teoria, Metodologia e Prática*. FEP-Faculdade de Economia do Porto, 2008. Disponível em WWW: <[http://sigarra.up.pt/fep/pt/publs\\_pesquisa.show\\_publ\\_file?pct\\_gdoc\\_id=4658](http://sigarra.up.pt/fep/pt/publs_pesquisa.show_publ_file?pct_gdoc_id=4658)>.Cap. - Investigação em Contabilidade de Gestão.
- OPSS - *Relatório de Primavera - Desafios em tempo de crise*. 2010. Disponível em WWW: <<http://www.observaport.org/rp2010>>.
- Picoito, Célia Maria Rodrigues da Cova Gomes - *Cost accounting on hospitals: a case study about Setubal's Hospital Centre*. ISCTE, 2008.
- PORDATA - *Despesa corrente em cuidados de saúde: total e por tipo de agente financiador*. 2012. Disponível em WWW: <<http://www.pordata.pt/Portugal/Despesa+corrente+em+cuidados+de+saude+total+e+por+tipo+de+agente+financiador-601>>.
- Portugal - *Portaria n.º 898/2000 de 28 de Setembro, n.º 225*. 2000.
- Portugal - *Lei n.º 27/2002 de 8 de Novembro*. DIÁRIO DA REPÚBLICA - I SÉRIE - A, 2002. Disponível em WWW: <<http://dre.pt/pdf1s/2002/11/258A00/71507154.pdf>>.
- Portugal - *Portaria N.º 106/2011 de 14 de Março de 2011*. Diário da República, 1.ª série: 2011. Disponível em WWW: <<http://dre.pt/pdf1sdip/2011/03/05100/0143101435.pdf>>.
- Raffish, N.; Turney, P. B. B. - *Glossary of activity-based management*. Journal of Cost Management, 1991. Disponível em WWW: <<http://www.activitybasedmgmt.com/CAM-I.htm>>.
- Simons, Robert - *Accounting control systems and business strategy: An empirical analysis. Accounting, Organizations and Society*. Vol. 12. n.º 4 (1987). p. 357-374. Disponível em WWW: <<http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/0361368287900249>>. 0361-3682
- Staubus, G J - *Activity Costing and Input-Output Accounting* Homewood - Illinois: Richard D. Irwin, Inc., 1971.
- TC - *Auditoria ao sistema de pagamentos e de formação dos preços pagos às unidades hospitalares do Serviço Nacional de Saúde - Processo n.º 42/2010 - Audit. Relatório n.º 30/2011 - 2.ª secção*. 2011. Disponível em WWW: <[http://www.tcontas.pt/pt/actos/rel\\_auditoria/2011/2s/audit-dgtc-rel030-2011-2s.pdf](http://www.tcontas.pt/pt/actos/rel_auditoria/2011/2s/audit-dgtc-rel030-2011-2s.pdf)>.
- Toso, Mark E. - *Cost Accounting and Cost Accounting Systems in Health Care Organizations*. TriNet Healthcare Consultants, Inc., 2012. Disponível em WWW: <<http://www.trinethealth.com/sites/default/files/Article%20-%20Cost%20Acctg%20%26%20Cost%20Acctg%20Systems%20in%20Healthcare%20Org.pdf>>.
- Turney, Peter B. B.; *Cost, Technology; Chartered Institute of Management, Accountants - Activity based costing: the performance breakthrough*. Kogan Page, 1996. Disponível em WWW: <<http://hud.summon.serialssolutions.com/link/0/eLvHCXMwY2AwNtlz0EUrE8xTkoH1L LD1mmJolmRikZJqbpZiCmxbGCQmmqUkGqahHMyEVMC7CTEwpeaJMki6uYY4e-hmlKbEQ4c14o3MTS2BdY8YAuwun5wqzsCaBowvIAOsQ8WBmsUZOCIsnSP9onzclFwhGFevGLyfSa-wRBxYZIOjWxfoZACxLCwB>>
- URBANO, J.; BENTES, M.; VERTREES, J. - *The Migration of Managerial Innovation: Diagnosis-Related Groups and Health Care Administration in Western Europe* (Jossey Bass

- Business and Management Series) - John R. Kimberly, Gerard de Pouvourville Jossey-Bass, 1993. - Portugal : national commitment and the implantation of DRGs.
- Van Der Stede, W. A. - The relationship between two consequences of budgetary controls: Budgetary slack creation and managerial short-term orientation. *Accounting, Organizations and Society*. Vol. 25. n.º 6 (2000). p. 609-622. Disponível em WWW: <<http://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=edselc&AN=edselc.2-52.0-0034238938&site=eds-live&scope=site&authtype=shib&custid=s5575886>>. 03613682
- VERGARA, S. C. - Projetos e relatórios de pesquisa em administração. São Paulo: 1997.
- Vogl, M. - Improving patient-level costing in the English and the German 'DRG' system. *Health Policy*. (2012). Disponível em WWW: <<http://www.scopus.com/inward/record.url?eid=2-s2.0-84867237531&partnerID=40&md5=d9eb123472ef6886ac997c5573c41cb0>>.
- Yin, Robert K. - Case study research : design and methods. Sage, 1989. Disponível em WWW: <<http://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=edsbvb&AN=EDSBVB.BV001854577&site=eds-live&scope=site&authtype=shib&custid=s5575886>>. 080393470X
- Zimmerman, Jerold L. - Conjectures regarding empirical managerial accounting research. *Journal of Accounting and Economics*. Vol. 32. n.º 1-3 (2001). p. 411-427. Disponível em WWW: <<http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0165410101000234>>. 0165-4101